

課税処分の理由提示における実務上の諸問題

佐藤 繁

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

平成 23 年度の税制改正により、申請に対する拒否処分（更正の請求等）及び不利益処分（更正、決定等）に際しては、行政手続法による理由の提示を行うこととされた（改正税通 74 の 14、行手 8、14。なお、税制改正大綱においては、「理由附記」と記載されているが、行政手続法の適用により行うとしたこと及び旧来の理由附記制度との相違を明確にするため、以下「理由提示」ということにする。）。改正前は、主に青色申告者に対する特典（所税 155②、法税 130②）などとして、税法において理由附記が行われていたが、改正法が施行されることにより（平 25.1.1 施行）、理由の提示が必要とされる対象が著しく拡大されることになる。

従来理由附記の記載手続・内容等については、通達等により指針を明らかにしておらず、理由提示制度の施行に際しては、効率的な運用が求められることになるから、理由提示における基本原則等の解明は喫緊の課題であると理解される。

2 研究の概要

（1）行政手続法の適用関係について

イ 行政手続法においては、申請に対する処分における審査基準を定めること（行手 5）及び不利益処分を行う際の処分基準を定め、これを公にしておくよう努めること（行手 12）を前提として、審査基準及び公にされた処分基準（通達など）による理由提示が求められているところ、今般の改正法が、これらの規定を準用しなかったことからすれば、行政手続法に基づく理由の提示には、処分基準等の適用関係を明示して行うことまで求められているものではなく、具体的事実及び根拠法令の明示までなされていれば、違法とはならないものと考えている。

また、処分基準とは異なる解釈基準とされている法令解釈通達等に基

づいて処分が行われた場合、課税庁は通達が存在するのであれば、それに従わねばならず、解釈基準である法令解釈通達に基づいて処分が行われることになる納税者は、その通達内容が公開されているのであれば、理由に詳細に記載されていない場合でも、その内容の確認は容易であり、法令解釈通達等は、課税庁の行う一解釈にすぎず、単なる法解釈の問題についての記載は、理由の附記において必要がないとする裁判法理（行政手続法の適用に際しても、同様に適用されるものとする。）からすれば、通達内容の記載は、理由の提示に際して必要なく、具体的事実、根拠法令及び当該通達等が適用されたことを明らかにして（通達の該当項目の明示）、理由の提示を行うことが許されるものとする。

ロ 以上の検討を踏まえ、理由附記及び行政手続法における理由提示の裁判例（特に、最判平 23・6・7は重要である。）の分析・検討を行い、今後適用される判例・裁判例の法理を、次のとおりに整理した。

すなわち、①理由提示を求める趣旨は、処分庁の恣意を抑制し（恣意抑制機能）、不服申立てに便宜を与える（不服申立便宜機能）ことにあること、②どの程度の理由を示すかは、当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきことになること、③法の要求する記載がない場合、処分は取り消されることになること、④記載内容のみから理由の内容は判断されること、⑤後の不服審査手続上の理由の開示によっては、原処分時の理由附記の不備は治癒されないこと、⑥帳簿記帳がなされている場合、帳簿の記載内容自体を否認する帳簿否認の場合には、帳簿書類の記載以上に信憑性のある資料を摘示して具体的根拠を記載する必要があること、⑦帳簿の記載内容自体を否認しない評価否認の場合には、理由提示制度の趣旨を充足する程度に具体的に明示するもので足りること、⑧単なる法解釈の問題についての記載は必要がないこと、⑨理由提示に際しては、具体的事実及び根拠法令の明示が必要とされることである。

(2) 要件事実論に基づく理由の提示について

イ 上記(1)ロから、記載内容についての判例・裁判法理は、上記の②、⑥ないし⑨の法理であると認められるところ、これらの法理だけでは記載が具体的にどのようになされるべきかは、必ずしも明らかではない。そこで、本稿においては、要件事実論を用いて理由の提示を行うことが、もっとも効率的で構造的な理由提示の方法になることを、具体的な記載例等を通して明らかにすることとした。

ロ 租税分野における要件事実論を、私法分野における要件事実論から敷衍して述べるならば、租税実体法の個々の条文の法律要件要素を分析・吟味し、立証責任の分配の基準に従って、納税者と課税庁がそれぞれ主張証明すべき要件事実は何かを考え、これを請求原因・抗弁・再抗弁などの攻撃防御方法に振り分ける一連の作業・手法と定義することができる。

行政訴訟上の取消訴訟の訴訟物を違法性一般と捉え、立証責任の分配については、権利制限・拡張区分説の視点に立つものの、この視点は税法の各条文において反映されており、原則的には法律の規定を手掛かりにして、各要件の分類を行い、必要に応じて個別的事情から修正を行うとする考えに立脚するならば、租税分野におけるブロック・ダイアグラムは次のように表すことができる。

K g 請求原因（納税者）

- | |
|-------------------------|
| 1 更正処分の存在
2 処分は違法である |
|-------------------------|

E 抗弁（課税庁）↑

- | | | |
|-----------|--------------|----------------|
| 1 収入、必要経費 | 2 相続財産の存在、価額 | 3 推計課税の必要性と合理性 |
|-----------|--------------|----------------|

R 再抗弁（納税者）↑

- | | | | |
|--------|--------------|------------|------------------|
| 1 特別経費 | 2 貸倒損失の存在、金額 | 3 加算税の正当理由 | 4 租税優遇措置の適用要件の存在 |
|--------|--------------|------------|------------------|

租税分野において要件事実を論じる意義は、要件と効果を規定する法規の構造を解明することに寄与するという解釈論での効用及び何についての立証が最小限必要であるかを検討することができるという立証での効用もあるが、もっとも重要な点は、当事者の言い分から、法的に意味のある主張を抽出し、争点は何であるかを要件レベルでの確に把握することに役立つ争点整理での効用であり、これは、具体的事例の検討を通して、次の機能に分析できた。

すなわち、①何が争点となるか、当方の主張と証拠・論拠は何か、要件ごとに明示することができること（争点明示機能）、②争訟における設計図となり、その後の争訟において、迅速かつ的確な対応ができること（争訟対応機能）、③要件事実は、評価的事実を排し、評価根拠事実を記載することになるから、課税庁の恣意性の抑制に寄与すること（客観化機能）、④争点外で確認しなければならない要件事実を浮かび上がらせること（争点外確認機能）及び⑤要件事実等を記載することにより、理由提示を過不足なく、簡明に行うことができること（理由提示機能）である。

ハ 上記ロのブロック・ダイアグラムは、主に法廷技法としての性質を有し、要件事実のみを記載する設計図であるが、訴訟に精通していない者が要件事実のみを直接に抜き出しブロック・ダイアグラムを作成することには多大な困難が伴う。そこで本稿では、要件事実以外に課税要件、認否、本証（証拠方法、間接事実）及び相手方の反証を記載できるようにし、課税庁が記載を要する部分を二重囲みにするなどして何を主張すべきかが明示されている表（要件事実整理表）を作成し、これにより、課税要件、要件事実、本証、反証の各関係を明確に把握し、事案の全体像を的確に把握できるようにして分析を行った。

これを用いて、①相続税における名義預金・株式の認定、②居住用譲渡所得の特例、③相続税における土地の評価（広大地）、④相続税における土地の評価（特別の事情）、⑤帳簿否認、⑥推計課税及び⑦加算税を例

示として、具体的な検討を行った結果は、次のとおりである。

(イ) 相続財産の帰属については、被相続人名義である財産については、被相続人のものとの事実上の推定が働くことから、その帰属根拠について理由提示の必要はなく、被相続人名義でない財産の場合には、課税庁が帰属の根拠について理由提示の必要が生じると考える。

(ロ) 上記(1)イから、通達の個々の項目の規定内容による理由の提示が認められるものと考えられ、特に財産評価基本通達は、平等原則を介した強い間接的な拘束力を有しているものと解されることとあいまって、個々規定の規定内容、当事者間の公平、立証の難易等により立証責任を分配し、それに基づき理由の提示がなし得るものとする。

評価基本通達6項の「特別の事情」については、通常の評価で評価することが著しく不相当と認められる具体的事実及び特別な評価方法に基づいた理由の提示が必要となるものとする。

(ハ) 直接証拠により帳簿否認を行う場合は、より信憑力のある証拠を理由の提示として記載する必要があるが、間接証拠により帳簿否認する場合は、原則証拠の提示は不要とする。

また、帳簿記載の必要のない白色申告者の場合、証拠の明示は不要である。

(ニ) 推計課税は、過去の裁判例を分析することにより要件事実を立てることができる。私見としては、推計の必要性及び推計の合理性(①推計するために採用した方法、②基礎資料の正確性、③採用した方法的確性)を明示する具体的事実を記載した理由の提示が必要となるものとする。

(ホ) 再抗弁事実となる課税障害事実は、納税者の主張・立証が必要となる事実である。

A 租税優遇措置である居住用財産の譲渡における居住の事実等の特例適用に係る事実については、立証の容易性、申告要件であること等から、課税障害事由として、納税者が立証責任を有する事実であ

ると考えるが、通常は申告された事実で、それを否認することとなるから、課税庁が、その理由の提示を行うことになる。

B 加算税の正当な理由や更正の予知は、納税者において主張・立証が必要となる課税障害事実であることから、理由提示において記載の必要はないものとする。

(3) 理由の差替えについて

イ 裁判上、白色申告についての理由の差替えは制限なく認められているが、青色申告について、最高裁は（最判昭 56・7・14）、一般的な判断は明確に留保しつつ、納税者に格別の不利益を与えない範囲での理由の差替えを認めているにすぎない。

また、学説においては、青色申告の場合、基本的な課税要件事実が同一と認められる範囲において理由の差替えが認められるという基本的課税要件事実同一性説が多数説である。

これらのことから、今後、広く理由提示が行われた場合に、理由の差替えが、どのような原則により、どの範囲において許されるべきかの検討を、上記昭和 56 年最高裁判決以降の裁判例 19 例の分析を通して行った。

この結果、判断基準については、①理由の差替えについて制限はないとする無制限説に立つもの（6 例）、②格別の不利益説に立つもの（6 例）、③基本的課税要件事実同一性説に立つもの（6 例）、④理由附記制度趣旨から直接に理由の差替えの範囲を導くもの（2 例）、⑤判断基準が不明なもの（3 例）に分類することができた（重複理由あり）。

また、判断内容については、①既に表示されている事実と同一の範囲内の事実について認めたものと判断されるもの（5 例）、②科目の同一性により判断していると認められるもの（1 例、うち 1 例は国側の主張が認められなかった事例）、③付加的な事実を追加して判断したもの（表示されていない事実の追加）（4 例、うち 1 例敗訴）、④評価基準・方法の変更と認められるもの（2 例）、⑤同一条文の解釈方法の追加と認められ

るもの（4例）、⑥条文変更、他条文の追加と認められるもの（4例）に分類することができた（重複理由あり。）。

これらのことからすれば、昭和 56 年最高裁判決以後の裁判例の判断基準は、必ずしもひとつの傾向に集約しつつあるとはいえないこと及び判断内容について、付加的事実の追加による理由差替いを認める裁判例があることが判明した。

ロ 総額主義に立ちながら理由の差替いに制限はないとする無制限説は、いくつかの裁判例で認められているように、決して不合理な考え方ではないが、本稿では、個別に納税者の利益状況等から理由の差替えが許容されることを根拠づけることができるかを考察した。具体的には、次のとおりである。

(イ) 原処分理由において表示された要件事実の同一性の範囲であれば納税者に格別の不利益がなく、理由の差替えは許される。

(ロ) 事実の追加主張による理由の差替えについて、次の場合に認められる。

A 争訟開始後、後発的に納税者からの新たな証拠の提示があり、その再調査により理由を差し替える必要が生じた場合、納税者自身の争訟上の行為に基因するものであり、納税者に格別の不利益はないといえるから、理由の差替えは許される。

B 納税者が確固たる意思に基づき事実の隠ぺい等を行っており、後の別調査によりそれが明らかになった場合などにおいて、納税者に手続上保護されるべき利益はなく、理由の差替いを認めても納税者に不利益はないものとする。

C 更正の除斥期間経過前の理由の差替えは、納税者が理由の差替えは認められないと明示して主張する場合を除いては、紛争の一時的解決の必要性から、理由の差替えは制限なく認めてよいものとする。

D これ以外に付加的な事実の追加による理由の差替えが認められる

かは、個別的な事情から、納税者に不利益がないかなどを判断する必要がある。

- (ハ) ①評価基準、方法の変更、②同一条文の解釈方法の追加、及び③条文変更、他条文の追加については、対象事実の変更ではなく、納税者に著しい不利益を生じさせるとは考えられないことから、差替えは許されるものとする。

要件事実整理表

Kg 請求原因（納税者）

請求原因	認否
1 更正処分の存在	○
2 処分は違法である	争う

認否の○は認める、×は否認、△は不知、頭は顕著な事実、申は申告された事実である。

E 抗弁（課税庁） ↑

課税要件（発生）	要件事実	認否	本証（証拠方法・間接事実）	反証（納税者）
収入、必要経費 相続財産の存在、価額 推計課税の必要性、合理性	具体的事実		要件事実を直接証する場合は、証拠方法、要件事実を直接証することができない場合は間接事実	反証内容、証拠方法、間接事実

R 再抗弁（納税者） ↑

課税障害要件	要件事実	認否	本証（証拠方法・間接事実）	反証（課税庁）
特別経費 貸倒損失の存在、金額 加算税の正当な理由 租税優遇措置の適用要件	具体的事実		要件事実を直接証する場合は、証拠方法、要件事実を直接証することができない場合は間接事実	申告事実を否認する事実など 反証内容、証拠方法、間接事実

D 再々抗弁（課税庁） ↑

課税再障害要件	要件事実	認否	本証（証拠方法・間接事実）	反証（納税者）
			証拠方法、間接事実	反証内容、証拠方法、間接事実

※ 二重囲みは理由提示において必ず記載が必要な部分である。
太線囲みは申告事実の否認など必要に応じて記載が必要な部分である。

目 次

はじめに	221
第1章 行政手続法の適用関係	223
第1節 理由附記及び行政手続法における判例・裁判法理	223
1 本章の目的	223
2 行政手続法制定以前の租税法における理由附記の判例法理	224
3 行政手続法制定の経緯及び行政手続法上の理由提示の判例等	234
第2節 平成23年度税制改正及び行政手続法の適用関係	245
1 平成23年度国税通則法改正の経緯	245
2 行政手続法の適用関係の検討	248
3 小括	253
第2章 理由提示の原理 —要件事実論からの試み—	255
第1節 理由提示についての問題の所在	255
第2節 訴訟及び不服審査手続における基本的事項	257
1 租税訴訟における訴訟物及び審理の実際	257
2 立証責任論	258
3 不服申立てにおける訴訟物、納税者の「理由」に対する対応 及び審理の実際	265
第3節 要件事実論の概要	270
1 私法分野における要件事実論	270
2 課税要件事実論	273
3 要件事実整理表に基づく整理・分析	273
第4節 個別提示の要点	277
1 財産の帰属（名義預金・株式の認定）について（相続税）	277
2 居住用譲渡資産の買換特例について（譲渡所得）	281
3 土地の評価について1（相続税、評価通達、広大地）	285
4 土地の評価について2（相続税、評価通達、特別の事情）	301

5	帳簿否認について（所得税、法人税）	306
6	推計課税について（所得税、法人税）	312
7	加算税について	320
	第5節 小括	323
	第3章 理由の差替え	327
	第1節 問題の所在及び昭和56年最高裁判決の分析	327
1	問題の所在	327
2	昭和56年最高裁判決の分析	333
	第2節 青色申告における理由の差替え	
	—昭和56年最高裁判決以後の裁判例—	336
	第3節 理由附記又は理由の提示のある他の制度の理由の差替え	388
1	青色申告承認取消し	388
2	情報公開判決	393
3	公務員の懲戒処分	395
	第4節 裁判例の分析及び私見	396
1	裁判例の分析	396
2	私見	398
	結びに代えて	402

はじめに

平成 23 年度の税制改正において、納税環境整備に係る部分は、二度の修正を経た後、「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」(平成 23 年法律 114 号。平成 23 年 11 月 30 日成立、平成 23 年 12 月 2 日公布。以下「税制構築法」という。)の一部をなすものとして成立した。

本改正において、税務調査手続の法令上の明確化並びに更正及び更正の請求の期間の延長という重要な改正がなされているが、理由の提示に係る部分については、申請に対する拒否処分(更正の請求等)及び不利益処分(更正、決定等)に際して、行政手続法の規定に基づき理由の提示を行うこととされた(改正税通 74 の 14、行手 8、14。なお、税制改正大綱においては、「理由附記」と記載されているが、行政手続法の適用により行うとしたこと⁽¹⁾及び旧来の理由附記制度との相違を明確にするため、以下、本稿では「理由提示」ということにする。)

それ以前の税法における理由附記は、主に青色申告者に対する特典として行われており(所税 155②、法税 130②)、国税通則法の改正が施行される平成 25 年 1 月からは、理由が付される対象は著しく拡大することになる。

また、従来理由附記の記載手続・内容等について、通達等での明確な指針は明らかにされておらず、理由が付される対象の拡大に際して、明確で効率的な運用が求められることから、理由提示における基本原則等の解明は、喫緊の課題であると理解される。

以上のことから、本稿においては、理由提示制度の基本的な問題点を解明し、実務に対しての一定の指針を明らかにすることを企図して作成するものである。

第 1 章においては、青色申告における判例・裁判法理が、行政手続法の適用

(1) 宇賀克也『行政手続法の解説(第5次改訂版)』97頁(学陽書房、2005)によれば、行政手続法では、書面によるもの以外に、口頭による処分についての理由の提示もあることから、理由の提示という表現が用いられたとされている。

に際して、どのように適用されることになるかを論じ、第2章においては、理由提示の方法として要件事実論に基づく方法の有用性を具体例を通して論じ、第3章においては、理由の差替えの範囲について、従来の裁判例を手掛かりにして論じるものである。

第1章 行政手続法の適用関係

第1節 理由附記及び行政手続法における判例・裁判法理

1 本章の目的

行政手続法が制定される以前は、個々の法令に定められている場合にのみ理由の附記が行われていた。税務上の理由の附記は、主に青色申告における理由附記として行われ、他の法分野に先駆けて、先例としての多くの判例を産み出した。

行政手続法は、処分、行政指導及び届出に関する手続並びに命令等を定める手続に関し、共通する事項を定めることによって、行政運営における公正の確保と透明性の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資することを目的として（行手1）、平成5年11月12日法律第88号として成立し、平成6年10月1日から施行された。

これにより、行政庁は、申請により求められた許認可等を拒否する処分をする場合は、申請者に対し、同時に、当該処分の理由を示さなければならず（行手8）、また、不利益処分をする場合には、その名宛人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければならないものとされたもの（行手14）、国税通則法は除外規定を設け、処分その他公権力の行使に当たる行為については、行政手続法第2章（申請に対する処分）及び第3章（不利益処分）の規定は、適用しないこととし（改正前税通74の2）、上記行政手続法の理由の提示は必要とされないこととされた。

そして、行政手続法の施行から17年経った平成23年の税制改正により、再度国税通則法の行政手続法の除外規定に除外を設けて、行政手続法8条及び14条が国税の処分について適用されることになったのである。

行政手続法の理由提示について、どの程度の理由を示さなければならない

のかについて、判例・学説に委ねているものと解される⁽²⁾。そこで、本節では、国税における理由附記制度の従前の概要を判例を中心に俯瞰するとともに(後記2)、平成6年以降の行政手続法上の理由提示制度の判例・裁判例を確認し(後記3)、改正の経緯をみた後(第2節1)、国税における理由提示についての適用の方向性を明らかにする(第2節2)⁽³⁾。

2 行政手続法制定以前の租税法における理由附記の判例法理

以下、青色申告における理由附記の判例・裁判法理を概観する。

- (1) 理由附記を求める趣旨は、処分庁の恣意の抑制し(恣意抑制機能)、不服申立てに便宜を与える(不服申立便宜機能)ために求められること(以下、これを判例法理〔1〕と呼ぶことにする。以下順次、「判例法理」「裁判法理」として記載した。)

最高裁昭和38年5月31日第二小法廷判決(民集17巻4号617頁。以下「昭和38年最高裁判決」という。)⁽⁴⁾は、「一般に、法が行政処分に理由を附記すべきものとしているのは、処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申

(2) 不利益処分について、宇賀・前掲注(1)、119頁。

(3) 本章を作成するに当たっては、個々に指摘する論文以外に、山田二郎「青色申告の理由附記とその程度について」山木戸克己編『吉川大二郎博士追悼論集 手続法の理論と実践(上)』523頁(法律文化社、1980)、久保茂樹「納税者の手続的権利と理由附記」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』137頁(ミネルヴァ書房、1995)、西鳥羽和明「理由付記判例法理と行政手続法の理由提示(1)(2)」民商112巻6号851頁、113巻1号1頁(1995)、白岩俊「行政手続法施行後10年の現場の体験から」ジュリ1304号2頁(2006)、松本敦司「行政手続法の施行状況」ジュリ1304号11頁(2006)、岩崎政明「租税制度における行政手続」ジュリ1304号32頁(2006)、酒井克彦「更正の理由附記を巡る諸問題(上)(中)(下-1)(下-2)」税務事例43巻1号66頁、2号62頁、3号68頁、4号66頁(2011)、品川芳宣「納税環境整備(税務調査手続・理由附記の法制化)の問題点」税経通信66巻4号17頁(2011)、同「国税通則法の改正案の問題点とあるべき方向(上)(下)」税務事例43巻11号11頁、43巻12号(2011)、小池正明、平河忠雄、三木義一(座談会)「大綱から読み解く平成23年度税制改正の着目点」税理54巻3号(2011)を参照にした。

(4) 渡部吉隆「判解」128頁、高柳信一「判批」別冊ジュリ79号(租税判例百選〔第2版〕)156頁(1983)、下川環「判批」別冊ジュリ181号(行政判例百選I〔第5版〕)250頁(2006)。

立に便宜を与える趣旨に出たものである」と判示しており、その後の判決において繰り返し述べられる法理である。

本稿では、前者の処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するための機能を「恣意抑制機能」と呼び、後者の処分の理由を相手方に知らせて不服の申立てに便宜を与える機能を「不服申立便宜機能」と呼ぶこととする⁽⁵⁾。

(2) 処分の性質と理由附記の趣旨に照らして、記載の程度が決まること（判例法理〔2〕）

判例法理〔1〕の判決は、「どの程度の記載をなすべきかは処分の性質と理由附記を命じた各法律の規定の趣旨・目的に照らしてこれを決定すべきである」とも判示している。

(3) 法の要求する記載がない場合、処分は取り消されることになること（判例法理〔3〕）

また、判例法理〔1〕の判決は、「その（筆者注：不十分な理由の附記により、結果として）記載を欠くにおいては処分自体の取消を免かれぬものといわなければならない」と判示しており、理由附記の規定は訓示規定ではなく、効力規定であるとことを明示している。

(4) 記載内容のみから理由の内容は判断されること（判例法理〔4〕）

最高裁昭和47年12月5日第三小法廷判決（民集26巻10号1795頁）は、「（筆者注：更正の理由欄に加算項目として記載されている）前記各加算項目の記載から、右主張のごとき更正理由を理解することはとうてい不可能であり、その記載をもってしては、更正にかかる金額がいかにして算出されたのか、それがなにゆえに被上告会社の課税所得とされるのか等の具体的根拠を知るに由ないものといわざるをえない」と判示しており、当事者のみが他の事情とあいまって理由が理解できることとなっても正当な

(5) 金子宏『租税法（第17版）』750頁（弘文堂、2012）では、前者を処分適正化機能、後者を争点明確化機能と命名され、理由附記がなされることの目的を明確に述べられているが、裁判において表現されているものと異なっており、直接にイメージを得られづらいと考えられることから、本稿では本文の表現に留めた。

理由附記に当たらないとされている。

(5) 後の不服審査手続上の理由の開示によっては、原処分時の理由附記の不備は治癒されないこと（判例法理〔5〕）

最高裁昭和47年3月31日第二小法廷判決（民集26巻2号319頁）は、「更正に理由附記を命じた規定の趣旨が前示のとおり（筆者注：恣意抑制機能及び不服申立便宜機能）であることに徴して考えるならば、処分庁と異なる機関の行為により附記理由不備の瑕疵が治癒されるとすることは、処分そのものの慎重合理性を確保する目的に沿わないばかりでなく、処分の相手方としても、審査裁決によって初めて具体的な処分根拠を知らされたのでは、それ以前の審査手続において十分な不服理由を主張することができないという不利益を免れない。そして、更正が附記理由不備のゆえに訴訟で取り消されるときは、更正期間の制限によりあらたな更正をする余地のないことがあるなど処分の相手方の利害に影響を及ぼすのであるから、審査裁決に理由が附記されたからといって、更正を取り消すことが所論のように無意味かつ不必要なこととなるものではない」（下線筆者：以下本稿における判示事項の下線は、特別な注記がないかぎり筆者が行うものである。）とされ、「更正における附記理由不備の瑕疵は、後日これに対する審査裁決において処分の具体的根拠が明らかにされたとしても、それにより治癒されるものではないと解すべきである」と判示している。

なお、異議決定における理由は（税通84④）、原処分における理由ではなく、仮に、瑕疵のある理由を異議決定理由により治癒させたとしても、原処分時において恣意抑制機能及び不服申立便宜機能を十分に果たしているとはいえないから、後の訴訟で取り消されることになるかと解される。

(6) 追加的に理由を送付しても瑕疵は治癒されないこと（裁判法理〔1〕）

横浜地裁昭和30年12月28日（行裁例集6巻12号2893頁）判決において、「更正理由の附記を全然欠いた場合にたとえ後日に至つて理由の通知がなされてもそれによつてさきの更正処分の違法が治癒されるものと解すべきではない」と判示されている。

これは、違法判断の基準時の問題であり、処分時において違法性の判断を行うか、それとも判決時（口頭弁論終結時）において行うかという問題である。最高裁は、自作農創設特別措置法の適用に際して「行政処分の取消又は変更を求める訴において、裁判所が行政処分を取り消すのは、行政処分が違法であることを確認してその効力を失わせるのであつて、弁論終結時において、裁判所が行政庁の立場に立つて、いかなる処分が正当であるかを判断するのではない」⁽⁶⁾と判示しており、最高裁は処分時説に立つものと解されるのであるから、この点からすれば後の理由の送達により理由のない更正処分は治癒されないことになる。

(7) 青色申告の理由附記には帳簿書類の記載以上に信憑性のある資料を摘示して、具体的根拠を示す必要があること（判例法理〔6〕）

青色申告の理由附記について、昭和 38 年最高裁判決は、「所得税法 45 条 1 項の規定（筆者注：現所得税法 155 条の規定）は、申告にかかる所得の計算が法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがない旨を納税者に保障したものであるから、同条 2 項が附記すべきものとしている理由には、特に帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかにすることを必要とすると解するのが相当である。しかるに、本件の更正処分通知書に附記された前示理由は、ただ、『帳簿に基づく売買差益率を検討してみたところ、帳簿額低調につき実際に調査した売買差益率によって確定申告の所得金額 309,422 円を 444,695 円と更正した』というにとどまり、いかなる勘定科目に幾何の脱漏があり、その金額はいかなる根拠に基づくものか、また調査差益率なるものがいかにして算定され、それによることがどうして正当なのか、右の記載自体から納税者がこれを知るに由ないのであるから、それをもつて所得税法 45 条 2 項にいう理由附記の要件を満たしているものとは認め得ない」と判示し、青色申告制度の立法趣旨か

(6) 最判昭 28・10・30 行裁例集 4 卷 10 号 2316 頁。

ら、帳簿の記載を無視して更正されることがないことが納税者に保障されているとして、特に帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかにすることを必要としている。

その後の最高裁昭和 54 年 4 月 19 日第一小法廷判決(民集 33 卷 3 号 379 頁)においても、更正通知書の記載内容から具体的根拠が全く知り得ず、認定した資料の附記がないことから、この程度の記載では法の要求する理由附記にならないとされている。

すなわち、本事例においては、上告人である X 社が昭和 39 年期の確定申告において、損金に計上していた X 社の T 支店関係取引による欠損金のうち、A 食品関係の支払利息として 155 万円余の損金算入を否認し、その更正通知書には「1 主要取引銀行である B 銀行 T 支店の取引は、A 食品の借入金による C (筆者注：X 社の代表者である。) 個人名義により取引されていること。2 T 支店は昭和 39 年 1 月 A 食品の倒産時に設置されており、取引内容も債務整理関係のみで貴社の支店とは認められないこと。」と記載されており(以下「否認事項 1」という。)、X 社の翌期の更正においては、X 社が確定申告において損金に計上していた A 食品関係の支払利息 309 万円余(以下「否認事項 2」という。)及び A 食品に対する支払家賃 50 万円の損金算入を否認し(以下「否認事項 3」という。)、その更正通知書には、否認事項 2 については、「A 食品貸付金勘定より期末一括して支払利息に振り替えた下記のものについては A 食品の負債整理のためのもので会社の損金と認められません。」と記載し、支払相手別に支払金額を示し、否認事項 3 については、「A 食品に対する未払家賃は債務未確定のため」と記載されていた。

この点、上記最高裁は、被上告人である課税庁は、否認事項 1 及び 2 の「各支払利息は、いずれも A 食品の負債整理のためのものであり、上告会社がこれを負担すべき合理的理由がないと判断してこれを否認したものであり、前記各更正理由の記載は、いずれも右の趣旨を明らかにしたものである旨を主張するが、右更正理由の記載からは、右各支払利息が何ゆえに

A食品の負債整理のためのものであるとされるのか、また、A食品の負債整理のためのものであると何ゆえに上告会社が現実には支払った利息を損金として計上することが許されないのかについてその具体的根拠を全く知ることができないうえ、右各支払利息をA食品の負債整理のためのものと認定した資料の摘示もないのであるから、右の程度の記載では、理由の附記としてはなお不十分であって、法の要求する更正理由の附記があったものということではできない」と判示し、否認事項3については、「被上告人は、右は、X社とA食品との間には賃貸借契約が締結されておらず、また、X社は賃料の支払いもしていないから、使用貸借であって、債務として確定していないと判断してこれを否認したものであり、前記更正理由の記載はその趣旨を記載したものであると主張する。右の記載を善解すれば、被上告人主張の趣旨を記載したものと解することができないでもないが、被上告人が右のような認定をするに至った資料についてはその摘示が全くないのであるから、右更正理由の記載もまた、法の要求する更正理由の附記としてはなお不十分なものであるといわざるをえない。」と判示して、本件更正処分を取り消した⁽⁷⁾。

- (8) 帳簿書類の記載自体を否認しない評価否認の場合には、更正の根拠を課税庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するもので足りること（判例法理〔7〕）

最高裁昭和60年4月23日第三小法廷判決（民集39巻3号850頁）においては、帳簿書類の記載自体を否認しない評価否認については、帳簿否認のような理由の附記は必要とされない旨を判示した。

本事例においては、昭和49年期の法人税について確定申告したところ、上告人である課税庁はこれを更正したが、その更正通知書には、「1 減価償却費の償却超過額(…)36万8,036円。48年6月取得の冷暖房設備について機械として特別償却していますが、内容を検討した結果、建物附属設備

(7) 石井健吾「判解」219頁参照。

と認められ、特別償却の適用はありませんので、次の計算による償却超過額は損金の額に算入されません。(種類) 冷暖房設備 (償却限度額) 17 万 3,319 円 (貴社計算の償却費額) 54 万 1,355 円 (差引償却超過額) 36 万 8,036 円」と記載されていた、

この点上記最高裁は、「帳簿書類の記載自体を否認することなしに更正をする場合においては、右の更正は納税者による帳簿の記載を覆すものではないから、更正通知書記載の更正の理由が、そのような更正をした根拠について帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示するものでないとしても、更正の根拠を前記の更正処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法の要求する更正理由の附記として欠けるところはないと解するのが相当である」と判示し、本件における「右更正理由の記載は、上告人(筆者注：以下「課税庁」という。)がなにゆえ右 36 万 8,036 円を償却超過額としてその損金算入を否認したかについて、その法律上及び事実上の根拠を具体的に示しているものということができる」とした。すなわち、「右更正理由の記載は、本件冷房機がなにゆえ特別償却の対象とされる『機械』にあたらなくとするのかについて、これが法人税法 2 条 24 号、同法施行令 13 条 1 号所定の『建物附属設備』にあたることとするにとどまり、課税庁の判断の基礎となった具体的事実関係を明示してはいないが、冷房機は、もともと建物内部を冷房して空気温度を調整するという機能を果たす目的で製作されるものであるから、その機能が特殊の用途に用いられているため特別償却の対象とされる『機械』にあたることを肯定しうる例外的な場合でない限り、普通償却の対象とされる法人税法 2 条 24 号、同法施行令 13 条 1 号所定の『建物附属設備』としての『冷房設備』又は同条 7 号所定の『器具及び備品』にあたるというべきであり、右の理由の記載もこのことを前提としたうえで、本件冷房機が、その構造、機能及び設置使用状況からみて、右の『冷房設備』にあたることを認めた趣旨を記載したものと解することができる」と附記された理由の記載内容の文言を解釈し、「そう

であるとするれば、右更正理由の記載は、本件更正における課税庁の判断過程を省略することなしに記載したものであるということができ、課税庁としては、前記のような内容の理由を記載することによって、本件更正における自己の判断過程を逐一検証することができるのであるから、その判断の慎重、合理性を確保するという点について欠けるところはなく、右の程度の記載でも処分庁の恣意抑制という理由附記制度の趣旨目的を損うことはないというべきである。また、本件更正理由の記載を右のような趣旨のものとするのが可能であるならば、本件更正の理由は、理由附記制度のもうひとつの目的である『不服申立ての便宜』という面からの要請に対しても、必要な材料を提供するものということができるのであつて、前記の内容を有する本件更正理由の記載は法人税法 130 条 2 項の要求する更正理由の附記として欠けるところはないものというべきである」として、課税庁の主張をいれ、原審に差し戻している⁽⁸⁾。

(9) 理由附記において、単なる法解釈の問題については記載の必要がないこと（裁判法理〔2〕）

東京高裁昭和 53 年 4 月 11 日判決（訟月 24 卷 8 号 1673 頁）は、単なる法解釈の問題については、理由附記として必要がない旨判示する。

すなわち、控訴人である弁護士業務を営む X に対する昭和 46 年ないし 48 年分の各所得税の更正処分の通知書には、更正の理由として、更正に係る各旅費、日当、宿泊費の内訳を明記した別表を添付したうえで、「2 旅費、日当、宿泊費として支給されたものについて、事件経過帳を調査した結果、収入計上もれがありましたので、(…) 収入金に加算します。3 上記 2 に掲げる旅費、日当、宿泊費のうち旅費、宿泊費については、旅費交通費として容認します。」と記載されていた。

X は、理由附記が十分でない旨を控訴理由のひとつとしていたが、この点、上記東京高裁は、「申告もれの旅費、日当、宿泊費については、控訴人

(8) 浜野惺「判解」168 頁。

提出に係る帳簿の記載に基づき、その記載の各金額を事業所得の収入金額に前記別表のとおり加算し、そのうちの旅費と宿泊費の金額を必要経費に算入したにとどまり、しかも、各通知書に附記された前記2及び3の記載を併わせて読めば、右のような更正の行なわれた理由が自ら明らかである。もつとも、これら2及び3の記載においても、日当が事業所得に該当し、しかも、税額の計算上その金額が当然必要経費として控除されないことの理由が説示されていないことは、否定し得ないところである。しかし、弁護士が依頼者から受領する日当が何故に事業所得の総収入金額に該当し、しかも、全額当然に必要経費として控除されないのかという点は、単なる法解釈の問題であって、帳簿の記載によってその存在の担保されるような事実に関する問題ではなく、しかも、かかる理由を説示することは、税務職員に事務の煩瑣と過重を強いる結果となるので、法は、毎年回帰的に限られた期間内に、しかも、大量の事務を処理しなければならない更正処分については、そこまで要求しているものとは到底解されず、したがって、本件各更正処分の通知書の理由附記には欠けるところはないものといわざるを得ない」と判示し、控訴人の主張を退けている⁽⁹⁾。

この裁判例は、帳簿の記載によってその存在の担保されるような事実に関する問題ではない、単なる法解釈の問題を、附記が必要な理由とすることは、毎年回帰的に限られた期間内に、大量の事務を処理しなければならない更正処分について、税務職員に事務の煩瑣と過重を強いる結果となり、法はそこまで要求しているものとは到底解されないことから、附記すべき理由とは解されないとするものである。

- (10) 白色申告においては、理由の差替えを制限なく広く認められるが⁽¹⁰⁾ (判例法理〔8])、青色申告においては、納税者に格別の不利益を与えないな

(9) その上告審である最判昭56・4・24判時1001号34頁は、「本件各更正処分の通知書の理由附記に欠けるところはないとした原審の判断は正当として是認することができる。」としている。

(10) 最判昭36・12・1裁判集民57号17頁、最判昭50・6・1訟月21巻7号1547頁。

ど、一定の範囲内において差替えを認めるにすぎないこと⁽¹¹⁾（判例法理〔9〕）

第3章において詳述することから、ここでは判例の内容を指摘するにとどめる。

(11) 小括

上記判例・裁判例の法理をまとめるならば、理由附記を求める趣旨は、恣意抑制機能及び不服申立便宜機能に求められ（判例法理〔1〕）、処分の性質と理由附記の趣旨に照らして、記載の程度が決まるものの（判例法理〔2〕）、法の要求する記載がない場合、処分は取り消されることになり（判例法理〔3〕）、その場合の理由の内容は記載内容のみから判断され（判例法理〔4〕）、追加的に理由を送付しても瑕疵は治癒されず（裁判法理〔1〕）、後の争訟手続上の理由の開示によっても、理由附記の不備は治癒されない（判例法理〔5〕）。

また、具体的記載の法理を要約すれば、青色申告の理由附記には帳簿書類の記載以上に信憑性のある資料を摘示して、具体的根拠を記載する必要があるが（判例法理〔6〕）、評価否認の場合には、理由附記制度の趣旨目的（判例法理〔1〕）の恣意抑制機能及び不服申立便宜機能）を充足する程度に具体的に明示するもので足り（判例法理〔7〕）、また、単なる法解釈の問題についても記載の必要がないこと（裁判法理〔2〕）になる。

そして、一旦適正に理由附記がなされた後は、白色申告においては、理由の差替えを制限なく認めるものの（判例法理〔8〕）、青色申告においては、一定の範囲内において理由の差替えを認めるにすぎない（判例法理〔9〕）。

このとおり、原処分の理由附記については、極めて厳しい態度を示すのが判例・裁判例の法理である。

(11) 最判昭56・7・14民集35巻5号901頁。

3 行政手続法制定の経緯及び行政手続法上の理由提示の判例等

(1) 行政手続法制定の経緯及び租税の処分に不適用とされた理由

行政手続法は、公正で透明な行政運営の確保を求める声が高まる中、平成2年10月に発足した臨時行政改革推進審議会が、平成3年12月に公表した「公正・透明な行政手続法制の整備に関する答申」⁽¹²⁾（以下「第3次行革審答申」という。）に基づき、旧総務庁において立案作業が行われ、平成5年5月に法案の閣議決定がなされ、同年11月に成立した。

第3次行革審答申の「行政手続法要綱案の解説」において、その適用範囲について、特定の行政分野において独自の手続体系が形成されているもの（準司法的手続により行われる処分の手続、租税の賦課徴収に関する処分の手続等8つが掲げられている。）についての行政手続法の適用除外を認めている。その理由は、それぞれの個別法で、行政運営の公正の確保と透明性の向上を図る観点から必要に応じて規定の見直し等を行った上で、行政手続法の適用除外措置を講ずることが適当と考えられたことによるものである。

これを受けて、行政手続法案とともに法案が作成され、行政手続法の施行に伴う関係法律の整備に関する法律（平成5年法律89号）が行政手続法と併せて成立し、行政手続法1条2項を根拠に、改正前の国税通則法74条の2において個別に行政手続法の除外を定めていた。

国税に関する法律に基づく処分に関して適用を除外する具体的理由について、①金銭に対する処分であり、処分内容をまず確定し、その適否については、むしろ事後的な手続で処理することが適切であること、②主として申告納税制度の下で、各年又は各月毎に反復して大量に行われる処分であること等の特殊性を有していることに加え、③限られた人員をもって適正に執行し公平な課税が実現されなければならないものであることを勘案して、その手続は全体としてどうあるべきかという観点から、国税通則法

(12) この第3次行革審答申は、「行政手続法要綱案取りまとめの基本的な考え方」、「行政手続法要綱案」及び「行政手続法要綱案の解説」からなっている。

及び各税法において必要な範囲の手続が制定されており、そのことから行政手続法第2章及び第3章は適用されないこととされたと説明されている⁽¹³⁾。

この説明に対して、次のような批判がある。すなわち、①について、現状回復の可能性は、事前手続の適用除外を正当化する理由になり得ないし、本法が適用される他の処分と比較して、賦課徴収処分の権利侵害性が軽いとはいえないこと、②及び③について、事前手続の不備によって被害を受ける者も大量に生じるから、合理的手続の定型化こそ必要であるし、申告納税制度の下では、賦課課税制度と異なり、多数の納税者を総まとめにして一時期に大量に行う処分などあり得ないことなどが挙げられている⁽¹⁴⁾。

(2) 行政手続法における理由の提示

イ 申請に対する処分

行政庁は、申請により求められた許認可等を拒否する処分をする場合は、申請者に対し、同時に、当該処分の理由を示さなければならない(行手8)。

ここにいう申請とは、法令に基づき、行政庁の許可、認可、免許その他の自己に対し何らかの利益を付与する処分(以下「許認可等」という。)を求める行為であって、当該行為に対して行政庁が諾否の応答をすべきこととされているものをいう(行手2三)。

税務上、申請に対する処分の対象となる申請には、更正の請求(税通23)、青色申告承認申請(所税144、法税122)、予定納税額の減額の承認申請(所税111)、延納申請(相税38、理由記載について相税39③)、物納申請(相税41、理由記載について相税42③)、たな卸資産の特別評価方法の承認申請(所令99の2②、法令28の2②)などがある。

行政庁は、申請に対して適切に対応するために審査基準を定める必要があり(行手5)、標準処理期間を定めるように努め(行手6)、審査義

(13) 国税庁「平成6年改正税法のすべて」359頁。

(14) 南博方・高橋滋編『注釈行政手続法』(三木義一)52頁(第一法規出版、2000)。

務がある（行手7）が、今般の国税通則法の改正においては、これらの規定の適用はない（改正税通74の14）。

上記のとおり、申請を拒否する場合には理由を明らかにしなければならないが、法令に定められた許認可等の要件又は公にされた審査基準が数量的指標その他の客観的指標により明確に定められている場合であって、当該申請がこれらに適合しないことが申請書の記載又は添付書類その他の申請の内容から明らかであるときは、申請者の求めがあったときにこれを示せば足りる（行手8①ただし書）。申請を拒否する処分を書面でするときは、その理由は書面により示さなければならないとされている（行手8②）。

ロ 不利益処分

行政庁は、不利益処分をする場合には、その名宛人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければならない（行手14）。ここにいう不利益処分とは、行政庁が、法令に基づき、特定の者を名宛人として、直接に、これに義務を課し、又はその権利を制限する処分をいう（行手2四）⁽¹⁵⁾。

税務上、不利益処分としては、更正（税通24）、決定（税通25）、加算税の賦課決定（税通65ないし68）、青色申告の承認の取消し（所税150、法税127、理由記載について所税150②、法税127②）、納税の猶予の取消し（税通49）、延納の許可の取消し（相税40②、理由記載について相税40③）、物納の許可の取消し（相法48、理由記載について相税48③）などがある。

不利益処分については、処分基準を定め、公にしておくように努める

(15) ただし、次のいずれかに該当するものを除かれている。①事実上の行為及び事実上の行為をするに当たりその範囲、時期等を明らかにするために法令上必要とされている手続としての処分、②申請により求められた許認可等を拒否する処分その他申請に基づき当該申請をした者を名宛人としてされる処分、③名宛人となるべき者の同意の下にすることとされている処分、④許認可等の効力を失わせる処分であって、当該許認可等の基礎となった事実が消滅した旨の届出があったことを理由としてされるもの（行手2四ただし書）。

必要があり（行手 12）、意見陳述のための手続（処分の内容に応じて聴聞又は弁明の機会付与のいずれかの手続をとる必要がある。）を経なければならない（行手 13）が、今般の国税通則法の改正においては、これらの規定の適用はない（改正税通 74 の 14）。

なお、不利益処分をする場合に、当該理由を示さないで処分をすべき差し迫った必要がある場合は、その理由の提示は、不利益処分と同時に必要とされないが（行手 14①ただし書）、その場合においても、当該名宛人の所在が判明しなくなったときその他処分後において理由を示すことが困難な事情があるときを除き、処分後相当の期間内に、同項の理由を示さなければならない（行手 14②）。

不利益処分を書面でするときは、その理由は、書面により示さなければならない（行手 14③）。

（3）行政手続法制定後の主な裁判例⁽¹⁶⁾

イ 行政手続法 8 条関係

（イ）東京地裁平成 10 年 2 月 27 日判決（判時 1015 号 113 頁）

日本中央競馬会は、競馬法及び競馬法施行規則により、中央競馬の競走に馬を出走させることができる馬主の登録に係る処分権限が付与されているところ、懲役刑が確定する以前の馬主登録を自己抹消し、懲役刑確定後 1 年を経過した時点で再度馬主登録申請を行った X に対して、日本中央競馬会競馬施行規程（以下「規程」という。）8 条 9 号及び 12 号との条文とその条文の文言のみを記載した馬主登録を拒否する通知書を通知し、その馬主登録を拒否した（規程 8 条 9 号は馬主登録を取り消された日から 5 年を経過しない者を、また、規程 8 条 12 号は競馬の公正を害するおそれがあると認めるに足りる相当な理由がある場合を馬主登録の拒否事由としている。）。

東京地裁は、「行政手続法 8 条 1 項本文、2 項が行政庁に対して課し

(16) 行政手続法制定後の主な裁判例については、大橋洋一「行政手続と行政訴訟」法曹時報 63 巻 9 号 1 頁(2011)を参考にした。

ている理由提示義務は、拒否事由の有無の判断についての行政庁の判断の慎重と公正妥当を担保してその恣意を抑制するとともに、拒否の理由を申請者に明らかにすることによって、透明性の向上を図り、併せてその不服申立てに便宜を与える趣旨に出たものというべきである。右のような理由提示義務の趣旨に鑑みれば、当該拒否処分が書面によりなされる場合に、当該書面により示さなければならない理由としては、いかなる根拠に基づきいかなる法規を適用して当該申請が拒否されたのかということ、申請者においてその記載自体から了知し得るものでなければならず、単に、当該拒否処分の根拠規定を示すだけでは、それによって当該規定の適用の基礎となった根拠をも当然知り得るような場合は格別、同条1項本文の理由提示として、不十分というべきである。そして、同項本文の規定する理由提示義務が、行政庁の拒否事由の有無の判断についての判断の慎重と公正妥当を担保してその恣意を抑制する趣旨を含むことに照らせば、申請者が当該拒否処分理由を推知できると否とにかかわらず、当該拒否処分がなされた時点において、右に述べた程度の理由が示されていないならば、理由提示義務違反として、当該拒否処分は違法なものとして、取消しを免れないものというべきである。」と判示した。

上記判例法理〔1〕、〔3〕及び〔4〕は、申請に対する拒否処分においても踏襲されていることを示している。また、判例法理〔2〕を敷衍して、いかなる根拠に基づきいかなる法規を適用して当該申請が拒否されたのかということ、記載自体から了知し得るものでなければならぬとしている。

(ロ) 東京高裁平成13年6月14日判決（訟月48巻9号2268頁）

中華人民共和国の国籍を有し同国の医学校を卒業したXは、厚生大臣に医師国家試験本試験の受験資格の認定申請を行ったところ、厚生大臣は、Xの医師国家試験受験資格について、当時公開されていなかった「外国医(歯)学校卒業者等受験資格認定審査基準」に基づき認定を

行い、「貴殿の医学に関する経歴等からみて」、予備試験の受験資格が相当と認められるとの処分を行い、Xの申請を却下した。

東京高裁は、「理由提示制度の趣旨にかんがみれば、許認可等の申請を拒否する処分¹に付すべき理由としては、いかなる事実関係についていかなる法規を適用して当該処分を行ったかを、申請者においてその記載自体から了知しうるものでなければならないというべきである。そして、当該処分が行政手続法5条の審査基準を適用した結果であつて、その審査基準を公にすることに特別な行政上の支障がない場合には、当該処分²に付すべき理由は、いかなる事実関係についていかなる審査基準を適用して当該処分を行ったかを、申請者においてその記載自体から了知しうる程度に記載することを要すると解される。

これを本件についてみると、本件却下処分の理由としては、『貴殿の医学に関する経歴等からみて』との理由が示されているにとどまるのであつて、この理由からは、控訴人の経歴等のうちのどの点が審査基準のどの項目を満たさないために本件却下処分がされたものであるかを知ることは、控訴人にとって不可能であるというほかない。」と判示し、また、「行政手続法は、その適用を受ける処分について、申請者等に対し、同法の規定する適正な手続によつて行政処分を受ける権利を保障したものと解するのが相当である。(…)行政手続法の規定する重要な手続を履践しないで行われた処分は、当該申請が不適法なものであることが一見して明白であるなどの特段の事情のある場合を除き、行政手続法に違反した違法な処分として取消しを免れないものというべきである。そして、(…)本件において前記特段の事情があるとは到底いえないから、厚生大臣の行った本件却下処分は、違法な処分として、取消しを免れない。」と判示した。

本判決は、判例法理〔1〕の趣旨に基づき理由提示制度の適用が行われることを明らかにした上で、①判例法理〔2〕を敷衍して、いかなる事実関係についていかなる法規を適用して当該処分を行ったか

を、申請者においてその記載自体から了知しうるものでなければならぬが、更に、審査基準を公にすることに特別の行政上の支障がない場合には、当該処分^①に付すべき理由は、いかなる事実関係についていかなる審査基準を適用して当該処分を行ったかを、申請者においてその記載自体から了知しうる程度に記載することを要する（判例法理〔4〕）としたこととし、法規適用を超えて、審査基準の適用が記載自体から明らかでなければならぬとしたこと及び②行政手続法の規定する重要な手続を履践しないで行われた処分は、取消しを免れないものとしたこと（判例法理〔3〕）に意義を有する。

ロ 行政手続法 14 条関係

(イ) 盛岡地裁平成 18 年 2 月 24 日判決（判自 295 号 82 頁）

岩手県公安委員会は、風営法 8 条に基づく風俗営業の許可の取消しに関し、同条各号に該当する場合、法人の役員が同条 1 号から 4 号までのいずれかに該当することとなった場合で、事実判明後、法人が速やかにその者の解任手続をすすめているようなとき等で、速やかに是正、回復等することができ、かつ、現に是正、回復しようとしている場合等で悪意がない又はごく軽微な場合を除き、風俗営業の許可（承認）を取り消すこととしていた。

パチンコ業を営み罰金刑に処せられた原告が受け取った風俗営業許可を取り消す旨の公安委員会からの通知書には、根拠条文として風営法 8 条 2 項のみが記載され、具体的事実及び具体的適用条項（同法 4 条 1 項に列挙されている。）の記載がなかった。

上記盛岡地裁は、「行政手続法 14 条（…）の規定は、不利益処分は、名あて人に対して一定の義務を課し、又は権利を制限することにかんがみ、処分の客観性と判断の慎重・公正さを担保して、その恣意を抑制するとともに、併せて処分の理由を相手方に知らせることによって、不服の申立てに便宜を与える趣旨であると解される。（…）このような趣旨に照らせば、不利益処分に提示すべき理由としては、いかなる事

実関係に基づきいかなる法規を適用して当該処分がされたかを、名あて人においてその記載自体から了知し得るものでなければならず、単に根拠規定を示すだけでは、原則として不十分であるというべきである。(…)そして、本件のように不利益処分の根拠となる規定につき行政庁の裁量性が認められている場合であって、聴聞において裁量性に関する判断が重要な争点であることが明らかとなり、名あて人もその点の判断について強い関心を有しているときには、少なくとも同判断に当たって依拠した処分基準のほか、その判断を支える主要な根拠事実を示さなければならないと解するのが相当である。」と判示して、本件取消処分を取り消した。

判例法理〔1〕、〔2〕（その内容は、いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して当該処分がされたかを、名宛人においてその記載自体から了知し得るものでなければならぬことである。）、〔3〕及び〔4〕が踏襲されていることを示している。

(㊦) 大阪地裁平成 19 年 2 月 13 日判決（判タ 1253 号 122 頁）

タクシー会社を営む原告は、道路運送法 40 条に基づき車両の使用停止処分を受けたが、処分内容を記した命令書には処分の根拠条文が記載されているのみであった。

上記大阪地裁は、「本件処分は、(…) 処分行政庁 (…) によって書面でされた不利益処分であるから、同局長は、原告に対し、本件処分の理由を書面により示さなければならない（行政手続法 14 条 1 項本文、3 項）。(…) 不利益処分をする場合に、どの程度の理由を提示しなければならないかは、その処分の性質やその根拠法規の趣旨・目的に照らして決められるべきものである。そして、行政手続法 14 条の理由提示義務の趣旨は、行政庁の判断の慎重と公正妥当を担保してその恣意を抑制するとともに、不利益処分の理由を名宛人に知らせることによって、その不服申立ての便宜を与えるという点にあると解すべきであるから、不利益処分を行う際に付すべき理由提示の程度は、い

かなる事実関係に基づいていかなる法規を適用して当該処分を行ったかということ、処分の名宛人においてその記載自体から了知し得るものでなければならず、単に当該処分の根拠規定を示すだけでは、原則として、同法 14 条 1 項の理由提示の程度として不十分である。また、行政手続法 12 条が行政庁に処分基準を定め、かつ、これを公にしておくように努めることを求めている趣旨は、行政庁が処分基準を定め、これを公表することにより、行政庁の判断過程の透明化を図り、不利益処分に対する国民の予測可能性を担保するとともに、行政庁の恣意的な判断を防止しようとした点にあると解される。したがって、本件のように行政手続法 12 条に基づいて規定された処分基準に準拠して不利益処分を行う場合（…）には、当該不利益処分に伴う理由提示の程度としては、いかなる事実関係に基づき、いかなる処分基準を適用して当該処分を行ったかを、処分の名宛人においてその記載から了知し得る程度に記載することを要すると解すべきである。（…）そして、行政手続法 14 条 1 項本文の規定する理由提示義務の趣旨には、処分の相手方の不服申立てに便宜を与えることだけでなく、行政庁の処分自体の慎重と公正妥当を担保し、行政庁の判断の恣意を抑制するという公益的な要請も含まれていることからすれば、当該処分の理由は、理由書の記載自体において明らかにされていることを要し、処分の相手方が処分の理由となるべき事実を知っていたとしても、理由提示義務の程度が緩和されることにはならないというべきである。」と判示し、本件処分を取り消した。

判例法理〔1〕、〔2〕、〔3〕及び〔4〕が踏襲されていることを示すとともに、処分基準に準拠して不利益処分を行う場合には、いかなる処分基準を適用して当該処分を行ったかもその記載から了知し得るものでなければならぬとされたものである。

(4) 最高裁平成 23 年 6 月 7 日第三小法廷判決（裁判所 HP）⁽¹⁷⁾（以下「平成 23 年最高裁判決」という。）

イ 判示内容

国土交通大臣が行った一級建築士免許取消処分の通知書には、建築士法 10 条 1 項 2 号及び 3 号違反とのみ記載があり、本件において公にされている処分基準が複雑であったことから、処分基準の適用関係及び具体的事実の記載がない本件通知書からどの処分基準が適用されたのかわかることはできなかった。

平成 23 年最高裁判決は、「行政手続法 14 条 1 項本文が、不利益処分をする場合に同時にその理由を名宛人に示さなければならないとしているのは、名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解される。そして、同項本文に基づいてどの程度の理由を提示すべきかは、上記のような同項本文の趣旨に照らし、当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきである。

この見地に立って建築士法 10 条 1 項 2 号又は 3 号による建築士に対する懲戒処分について見ると、同項 2 号及び 3 号の定める処分要件はいずれも抽象的である上、これらに該当する場合に同項所定の戒告、1 年以内の業務停止又は免許取消しのいずれの処分を選択するかも処分行政庁の裁量に委ねられている。そして、建築士に対する上記懲戒処分については、処分内容の決定に関し、本件処分基準が定められているところ、本件処分基準は、意見公募の手続を経るなど適正を担保すべき手厚い手

(17) 北島周作「判批」法教 373 号 49 頁(2011)、古田孝夫「判批」ジュリ 1436 号 101 頁(2012)、野口貴公美「判批」法セ 681 号 129 頁(2011)、前田雅子「判批」法教 372 号 152 頁(2011)参照。

続を経た上で定められて公にされており、しかも、その内容は、(…)多様な事例に対応すべくかなり複雑なものとなっている。

そうすると、建築士に対する上記懲戒処分に際して同時に示されるべき理由としては、処分の原因となる事実及び処分の根拠法条に加えて、本件処分基準の適用関係が示されなければ、処分の名宛人において、上記事実及び根拠法条の提示によって処分要件の該当性に係る理由は知り得るとしても、いかなる理由に基づいてどのような処分基準の適用によって当該処分が選択されたのかを知ることは困難であるのが通例であると考えられる。これを本件について見ると、(…) 本件免許取消処分は上告人X 1の一級建築士としての資格を直接にはく奪する重大な不利益処分であるところ、その処分の理由として、上告人X 1が、札幌市内の複数の土地を敷地とする建築物の設計者として、建築基準法令に定める構造基準に適合しない設計を行い、それにより耐震性等の不足する構造上危険な建築物を現出させ、又は構造計算書に偽装が見られる不適切な設計を行ったという処分の原因となる事実と、建築士法 10 条 1 項 2 号及び 3 号という処分の根拠法条とが示されているのみで、本件処分基準の適用関係が全く示されておらず、その複雑な基準の下では、上告人X 1において、上記事実及び根拠法条の提示によって処分要件の該当性に係る理由は相応に知り得るとしても、いかなる理由に基づいてどのような処分基準の適用によって免許取消処分が選択されたのかを知ることはできないものといわざるを得ない。このような本件の事情の下においては、行政手続法 14 条 1 項本文の趣旨に照らし、同項本文の要求する理由提示としては十分でないといわなければならない、本件免許取消処分は、同項本文の定める理由提示の要件を欠いた違法な処分であるというべきであって、取消しを免れないものというべきである。」と判示して、本件免許取消処分を取り消した。

ロ 評価

本件判決は、理由提示の程度について、どの程度の理由を示すかは、

①当該処分の根拠法令の規定内容、②当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、③当該処分の性質及び内容、④当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきであるとして、判断内容を明示したものである。

また、処分基準と適用された事実関係の明示の必要性について、本件免許取消処分は、一級建築士としての資格を直接にはく奪する重大な不利益処分であるところ、その処分の理由として処分の原因となる事実と処分の根拠法条とが示されているのみで、本件処分基準の適用関係が全く示されておらず、その複雑な基準の下ではいかなる理由に基づいてどのような処分基準の適用によって免許取消処分が選択されたのかを知ることができないものといわざるを得ないと判示し、事実と法令ではなく、処分基準との関係が明示されることを要するとし、処分基準が複雑な場合、その適用状況がわからなければ違法となるとしたものである。

本判決は、本件処分基準の下での本件免許取消処分の当否という事例判断をしたものであるが、行政手続法 14 条の解釈を最高裁として初めて示したものである。

少なくとも、処分基準の適用関係が併せて示されなければ、名宛人において、いかなる理由に基づいてどのような処分基準の適用によって当該処分が選択されたのかを知ることができないような場合には、その処分基準の適用関係についての説明を欠く不利益処分は取消事由となると解するのが相当である⁽¹⁸⁾。

第 2 節 平成 23 年度税制改正及び行政手続法の適用関係

1 平成 23 年度国税通則法改正の経緯

(1) 平成 22 年度税制大綱及び専門家委員会等での論議

(18) 古田孝夫・前傾注(17)・99頁。

平成 21 年 12 月 22 日に閣議決定された「平成 22 年度税制改正大綱」において、納税環境整備について⁽¹⁹⁾、①納税者憲章の制定、②国税不服審判所の改革、③社会保障・税共通の番号制度導入、④歳入庁の設置等について、具体化を図るため、税制調査会の下にプロジェクト・チーム（P T）を設置することとされた。

平成 22 年 1 月に税制調査会内に納税環境整備 P T を設けることとされ、同年 3 月、税制調査会下の専門家委員会（神野直彦委員長）の下に、納税環境整備小委員会（三木義一座長）が設置され、専門的・実務的観点から論点整理の素案の作成を行うこととされた⁽²⁰⁾。

同小委員会は、日本税理士連合会、日本弁護士連合会、日本経済団体連合会、関係省庁等へのヒアリングを行うなど、10 回の会合を開催し、平成 22 年 6 月に意見を取りまとめ、同年 7 月 9 日に開催された第 7 回専門家委員会にその報告がなされた。

その後、専門家委員会での論議を経て、平成 22 年 10 月 6 日に開催された第 3 回税制調査会において、専門家委員会の同年 9 月 14 日付の「納税環境整備に関する論点整理」の報告がなされた⁽²¹⁾。

平成 22 年 10 月に納税環境整備 P T が設置され、そこにおける検討後、同年 11 月 25 日に同日付「納税環境整備 P T 報告書」が税制調査会において報告された⁽²²⁾。

（2）平成 23 年度税制改正大綱及び改正法の成立

以上の検討結果等に基づき、平成 22 年 12 月 16 日に閣議決定された平

(19) 『平成 22 年度税制改正大綱』11 頁（内閣府 H P / 税制調査会 / 諮問、大綱、報告 / 2009 年 / 平成 22 年度税制改正大綱）。

(20) 内閣府 H P / 税制調査会 / 会議資料 / 納税者環境整備委員会 / 2010 年度の各資料参照。

(21) 内閣府 H P / 税制調査会 / 2010 年度 / 第 3 回（2010 年 10 月 6 日） / 会議資料 / 納税環境整備に関する論点整理 <http://www.cap.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2010/icsFiles/afieldfile/2010/11/24/22zen3kait1.pdf>。

(22) 内閣府 H P / 税制調査会 / 2010 年度 / 平成 22 年度第 13 回（2010 年 11 月 25 日） / 会議資料 / 納税環境整備 P T 報告書 <http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2010/icsFiles/afieldfile/2010/11/30/22zen13kai6.pdf>。

成 23 年度税制改正大綱においては、全ての処分について、原則として平成 24 年 1 月より理由提示が実施することとされたが、個人の白色申告者に対する更正等に係る理由提示については、記帳・帳簿等保存義務の拡大と併せて実施することとされた⁽²³⁾。

平成 23 年 1 月 25 日に「所得税法等の一部を改正する法律」案の一部として第 177 回国会に法案案が提出された（所得税法等の一部を改正する法律（案）17 条関係）。

平成 23 年 6 月 10 日に上記法律案の修正が行われ、税制構築法案の一部として継続審議案件とされ、第 179 回国会において、平成 23 年 11 月 24 日の衆議院における再度の一部の修正を経た後、同年 11 月 30 日に法律は成立し、同年 12 月 2 日に公布、同日施行（別段の定めのあるものは除く。）された。

この間、理由提示の規定については、当初法案から施行時期を除き修正はなかった。

改正された国税通則法 74 条の 14 の条文は次のとおりである。

「行政手続法第 3 条第 1 項（適用除外）に定めるもののほか、国税に関する法律に基づき行われる処分その他公権力の行使に当たる行為（酒税法第 2 章（酒類の製造免許及び酒類の販売業免許等）の規定に基づくものを除く。）については、行政手続法第 2 章（申請に対する処分）（第 8 条（理由の提示）を除く。）及び第 3 章（不利益処分）（第 14 条（不利益処分の理由の提示）を除く。）の規定は、適用しない。」（筆者注：下線部分が改正部分である。）

本法は、平成 25 年 1 月 1 日から施行されることとなった（税制構築法附則 41）。ただし、個人の白色申告者に対する記帳・帳簿等保存義務の拡

(23) 『平成 23 年度税制改正大綱』34 頁（内閣府 H P / 税制調査会 / 諮問、大綱、報告 / 2010 年 / 平成 23 年度税制改正大綱）。

大は、平成 26 年 1 月 1 日から行われることとなったため（改正所税 231 の 2①、税制構築法附則 1 六イ）、該当する白色申告者に対する更正等に係る理由提示については、同日以降に実施することとされた（税制構築法附則 41 ただし書）。

2 行政手続法の適用関係の検討

(1) 租税における理由提示を処分基準等及び解釈基準により行うことについて

イ 平成 23 年改正通則法 74 条の 14 第 1 項は、行政手続法 8 条及び 14 条の適用があったとしたのみで、行政手続法第 2 章及び第 3 章の他の規定の準用をしないこととしている。そうすると、申請に対する処分における審査基準を定めること（行手 5）や不利益処分を行う際の処分基準を定め、これを公にしておくよう努めること（行手 12）などの規定は課税処分に適用されないこととなる。

ところで、審査基準及び処分基準（以下「処分基準等」という。）とは、いずれもそれぞれの処分を行う際の「法令の定めに従って判断するために必要とされる基準」をいい（行手 2 八ロ、ハ⁽²⁴⁾）、それは、その形式にかかわらず、閣議決定、閣議了解、告知、通達、訓令等いずれも当該基準に該当するとされ⁽²⁵⁾、定める主体如何に係るものでもないとして⁽²⁶⁾、上記の処分基準等は、解釈基準とは区分された基準であるとされている⁽²⁷⁾。すなわち、処分基準等は、法令の定めを所与のものとし

(24) いずれの定義規定も、平成 17 年の改正により、それまで第 5 条、第 12 条に個別に規定されていた表現を切り出して新設された規定である。

(25) 行政管理研究センター編『逐条解説行政手続法〔18 年改訂版〕』48 頁（ぎょうせい、2006）。

(26) 平成 17 年改正前の処分基準等は、実際に処分を行う行政庁（処分庁）が作成されるものに限定されていたが、2 条 8 号ロ・ハにおいては限定はない。例えば、地方支分部局が処分庁であるが、その基準を主務大臣が通達で示している場合、かつてはこの基準は処分基準等に含まれてなかったが、平成 17 年改正により、これも処分基準等に含まれることになり、処分基準等の範囲が拡大した。宇賀・前掲注(1)・61 頁。

(27) 行政管理研究センター編・前掲注(25)・49 頁では、『法令の定め』には、法令の

た上で、処分、許認可等をするかどうかを判断するために必要な裁量基準であるとされるのに対して⁽²⁸⁾、解釈基準は、法令の解釈を統一するため、上級行政機関が下級行政機関に対して発する基準であり⁽²⁹⁾、処分基準等のように直接の判断基準ではなく、あくまで法令を解釈するために依拠すべき基準にすぎないとされており（その例として、法令解釈通達としての各税における基本通達のほか、個別通達が挙げられる。）、前者の処分基準等のみが行政手続法の規制対象であるとされている⁽³⁰⁾。

以上のことを前提に、第一に、租税における処分について処分基準等が定められている場合に、理由提示において、その処分基準等の明示が必要となるのか、第二に、解釈基準が定められている場合に、理由提示

明文の規定のほか、『法令の定め』と言えるほど定着している『法令の規定の解釈』も含まれると解される。」とされており、これは、解釈基準に基づいて処分基準等が定立されるということであるから、解釈基準と審査基準とが区分されていることを前提とした記述である（なお、本書改訂前の総務省行政管理局編『逐条解説行政手続法〔増補新訂版〕』97頁（ぎょうせい、2002）では、上記の『法令の定め』といえるほど定着している」との部分の記載はない。）。なお、小早川光郎、塩野宏ほか「〔研究会〕行政手続法（第9回）」ジュリ 1067号 70、71頁の仲正氏の発言参照（1995）。

ただし、この見解に対して、学説の多くは反対であり、行政手続法上の審査基準には解釈基準も含まれるという。高橋滋『行政手続法』189頁（ぎょうせい、1996）、室井力ほか『コンメンタール行政法Ⅰ 行政手続法・行政不服審査法』78頁〔恒川隆生〕（日本評論社、1997）、塩野宏「審査基準について ―一つの事例研究―」『法治主義の様相』258頁（有斐閣、2001〔初出 1999〕）、塩野宏・高木光『条解行政手続法』136頁（弘文堂、2000）。

もっとも、行政管理研究センター編・前掲注(25)・49頁は、前述に続いて、「このような『法令の規定の解釈』であっても、必ずしも『法令の明文の規定』から何人も容易に導き出す（解釈する）ことができるというものではないので、その場合には、行政運営における透明性の向上という本来の目的からみて、『審査基準』と一体のものとして明らかにされる必要がある。」として、解釈基準の定立及び明示の必要性を述べている。

(28) 例えば、隠ぺい、仮装等の場合の青色申告の承認の取消しについて、不正事実に係る所得金額が、当該更正等に係る所得金額の50%に相当する金額を超えるときに、承認を取り消すとしている基準（平成12年7月3付日課所4-17ほか「個人の青色申告の承認の取消しについて」事務運営指針の3(1)イ）がこれに該当する。ただし、青色申告の承認の取消しについての理由の附記は、所得税法150条2項に基づいてなされるものであり、行政手続法の適用はない。

(29) 宇賀克也『行政法概説Ⅰ〔第4版〕』282頁（有斐閣、2011）。

(30) 前掲注(27)参照。

はどのようになされるべきかを考える。

- ロ 第一点について、行政手続法においては、処分基準等と理由の提示とは密接な関係を有しており⁽³¹⁾、処分基準等の定立⁽³²⁾、それに基づく理由の提示が、行政手続法の要請するところであると解される。また、平成23年最高裁判決が、「示されるべき理由としては、処分の原因となる事実及び処分の根拠法条に加えて、本件処分基準の適用関係が示されなければ、処分の名宛人において、上記事実及び根拠法条の提示によって処分要件の該当性に係る理由は知り得るとしても、いかなる理由に基づいてどのような処分基準の適用によって当該処分が選択されたのかを知ることは困難であるのが通例であると考えられる。」としていることからすれば、具体的事実のみならず、根拠法条、更には処分基準等の明示が必要となるとも考えられる。

しかしながら、今般の国税通則法の改正においては、行政手続法の第2章及び第3章の適用に際して、処分基準等の定立に関する規定（行手5、12）の準用をしておらず、このことはすなわち、第1節3（1）において記述した行政手続法の適用を除外する根拠（①金銭に対する処分であること、②大量・回帰的に発生する処分であること、③限られた人員による適正執行の要請）は現在においても存続していることを意味するものであって、このことからすれば、租税における理由の提示は、上記の行政手続法の要請によらずに、特別な理由の提示を行うことになるものと解される。

そうすると、行政手続法の前掲の第1節3（3）イ(i)、ロ(i)及び甲)の各裁判例からすれば、理由提示に際しては、**具体的事実及び根拠法令の明示が必要とされる**とされており、これが適用されることになる考える

(31) 行政手続法8条1項ただし書は、審査基準との関係で理由の提示が行われることを前提としているものと解される。

(32) ただし、行政手続法12条の処分基準の定立は、行政庁の広汎な裁量性、処分事実の反社会性及び相手方の情状等の評価の困難性から努力義務と解されている。行政管理研究センター編・前掲注(25)・196頁。

(行政手続法の裁判法理として、「裁判法理〔3〕」とする。)。したがって、理由提示に際して、具体的事実及び根拠法令の記載がなされていれば、処分基準等の記載がなくとも理由の提示が違法となることはないことになる。

ハ 次に、第二の、法令解釈通達により、理由の提示を行うことが許されるのかを検討する。

課税庁が処分する場合、法令解釈通達が存在するのであれば、それに従わねばならず、解釈基準である法令解釈通達に基づいて処分が行われることになる。そして、その場合に、法令解釈通達に基づく解釈は、行政庁の行う一解釈にすぎないが、上記裁判法理〔2〕によれば（この法理が適用されることについては後述する。）、理由の提示に際しては、何故そのように解釈されるかということの記載は必要のないところであり、また、法令解釈通達の具体的な内容は、公開されていることからすれば、その確認は容易である。これらのことからすれば、公開された法令解釈通達が存在し、それに基づいて処分が行われた場合、具体的事実について、適用法令及び当該通達が適用されたことを明らかにして（その場合には、適用法令及び法令解釈通達の該当項目を指摘して行われることになるものと解する。）、理由の提示を行うことが許されるものと解される。

(2) 以上の解釈を前提に、青色申告における理由附記の判例・裁判法理を手掛かりにして、行政手続法の適用に際しての判例・裁判法理を検討する。

イ 平成 23 年最高裁判決は、第 1 節 3 (4) ロに記載したとおり、まず第一に、理由提示の程度について、どの程度の理由を示すかは、①当該処分の根拠法令の規定内容、②当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、③当該処分の性質及び内容、④当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきであるとしたものであるから、これは、判例法理〔2〕を、より明示化したものと考えられる。

この点、②の要素は、上記（１）ロに述べたとおり、処分基準等については、租税に適用されないことになると解されるから、上記の要素を除いて、どの程度の理由を示すかは、①当該処分の根拠法令の規定内容、②当該処分の性質及び内容、③当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきであるということになる。

ロ 次に、平成 23 年最高裁判決は、処分基準等の明示について、複雑な処分基準等の下ではいかなる理由に基づいてどのような処分基準等の適用によって処分が選択されたのかを知ることができなければならないとしているが、租税においては処分基準等の明示が必要とされないと解される以上、その記載がない場合でも違法とはならないと解される。

もちろん、事実と根拠法令のほか、法令解釈通達を記載することにより、理由の提示を行うことは許されることであることは、上記（１）ハで述べたとおりである。

ハ 帳簿記帳がなされている場合には、青色申告における理由附記制度と行政手続法における理由提示制度は趣旨を同じくし、処分の性質に相違はないものと認められることからすれば、判例法理〔６〕の帳簿書類の記載以上に信憑性のある資料を摘示して、具体的根拠を記載する必要があるとされる法理及び判例法理〔７〕の評価否認の場合には、理由附記制度の趣旨目的（判例法理〔１〕の恣意抑制機能及び不服申立便宜機能）を充足する程度に具体的に明示するもので足りるとする法理も行政手続法上の理由提示に適用されると解される。

ニ 裁判法理〔２〕の単なる法解釈の問題についても記載の必要がないこととする法理も、上記と同様に、青色申告における理由附記制度と行政手続法における理由提示制度が趣旨を同じくし、処分の性質に相違はなく、この法理が厳格すぎる理由附記の判例・裁判法理を軽減する機能を果たしており、青色申告における特典よりも一般化された理由提示における法理を考えることからすれば、この法理も行政手続法上の理由提示に当然適用されると解される。

ホ 判例法理〔4〕の記載内容のみから理由の内容は判断されることは、いくつかの行政手続法における下級審判決によりその適用が認められている。

へ 判例法理〔5〕の後の不服審査手続上の理由の開示によっては、原処分時の理由附記の不備は治癒されないとする法理の適用を直接に認めたものはないが、判例法理〔3〕が適用されていることからすれば、後の不服審査手続上の理由の開示によっては、原処分時の理由附記の不備は治癒されないことは当然の帰結として、行政手続法においても適用されることになるかと解される。

ト 裁判法理〔1〕の追加的に理由を送付しても瑕疵は治癒されないこととする法理は、行政手続法14条1項ただし書の規定があることから適用されないことになる。

3 小括

上記の検討を踏まえれば、今後適用される税務における理由提示の原則は次のとおりとなるものと解される。

- (1) 判例法理〔1〕の理由提示を求める趣旨は、**処分庁の恣意を抑制し（恣意抑制機能）、不服申立てに便宜を与える（不服申立便宜機能）**ことにあることは平成23年最高裁判決により明示されている。
- (2) 判例法理〔2〕の**処分の性質と理由附記の趣旨に照らして、記載の程度が決まること**については、上記平成23年最高裁判決により、より詳細に判断基準が明示され、**どの程度の理由を示すかは、①当該処分の根拠法令の規定内容、②当該処分の性質及び内容、③当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきこと**になる。
- (3) 判例法理〔3〕の法の要求する記載がない場合、**処分は取り消されること**になることは、平成23年最高裁判決により明示されている。
- (4) 判例法理〔4〕の記載内容のみから理由の内容は判断されることは、いくつかの下級審判決によりその適用が認められている。

- (5) 判例法理〔5〕の後の不服審査手続上の理由の開示によっては、原処分時の理由附記の不備は治癒されないとする法理の適用は、判例法理〔3〕が適用されていることからすれば、行政手続法においても適用されることになると解される。
- (6) 帳簿記帳がなされている場合には、青色申告と行政手続法における理由提示制度の同一性からすれば、判例法理〔6〕の帳簿書類の記載以上に信憑性のある資料を摘示して、具体的根拠を記載する必要があるとされる法理も行政手続法上の理由提示に適用されると解される。
- (7) 判例法理〔7〕の評価否認の場合には、理由附記制度の趣旨目的（判例法理〔1〕の恣意抑制機能及び不服申立便宜機能）を充足する程度に具体的に明示するもので足りるとする法理も、上記（6）と同様に適用されることになる。
- (8) 裁判法理〔2〕の単なる法解釈の問題についても記載の必要がないこととする法理も、上記（6）と同様に適用されると解される。
- (9) 裁判法理〔3〕として、理由提示に際しては、具体的事実及び根拠法令の明示が必要とされると解される。

第2章 理由提示の原理

－要件事実論からの試み－

本章において、要件事実論を用いて理由の提示を行うことが、理由提示を行う方法として、もっとも効率的で構造的であることを論じている。最初に、理由提示についての問題を提起し（第1節）、要件事実論の前提として不服審査及び訴訟の基礎的概念をまとめた後（第2節）、要件事実論の基本的事項を整理し（第3節1、2）、要件事実整理表を用いて具体的事例における要点を提示する（第3節3、第4節）。

第1節 理由提示についての問題の所在

判例・裁判法理による理由提示における具体的記載の法理を要約すれば、どの程度の理由を示すかは、①当該処分 of 根拠法令の規定内容、②当該処分の性質及び内容、③当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきことになり（判例法理〔2〕）、理由提示に際しては、具体的事実及び根拠法令の明示が必要とされ（裁判法理〔3〕）、単なる法解釈の問題については記載の必要がない（裁判法理〔2〕）。また、帳簿否認の場合には、帳簿書類の記載以上に信憑性のある資料を摘示して、具体的根拠を記載する必要があるが（判例法理〔6〕）、評価否認の場合には、理由提示制度の趣旨目的（判例法理〔1〕）の恣意抑制機能及び不服申立便宜機能を充足する程度に具体的に明示するもので足りる（判例法理〔7〕）ということになる。

上記の適用のある判例法理等は、記載に際しての個別具体的な原理ではあるが⁽³³⁾、効率的な記載を行うための、機能的、構造的な原理とはほど遠いものと

(33) 平成22年9月14日付税制調査会専門家委員会による「納税環境整備に関する論点整理」においては、理由附記の記載の程度について、納税環境整備小委員会及び専門家委員会において出された主な意見として、「附記する理由の程度については、法律上の根拠、当該法律上の根拠に基づいて更正したことの理由、処分の根拠となった事実関係を明示ことを規定すべき。」「白色申告者に青色申告者と同程度の理由附記を

思われる。

この点、金子教授は、更正の理由とは、①更正の原因となる事実、②それへの法の適用及び③結論の3つを含む趣旨であると解されるとされており⁽³⁴⁾、法が法的三段論法（①法規、②事実、③判断（あてはめ））により判断されることからすれば、理由の提示においても、金子教授の考えは基本的な理として妥当することは当然であるが、實際上、青色申告者以外のより広い範囲において理由提示を行うとなると、課税要件事実とは何か、課税要件事実のどこまで記載しなければならないか、また、帳簿書類のない者に対してどこまで記載すべきか等種々の疑問が生じ、効率的で均一的な運営を行う観点から、更に理論的・構造的な観点から方策を定立する必要があると考える。

そこで、本章では、要件事実論を用いて要件事実を整理し、それに基づいて、要件事実等を記載することが、結果として理由提示をもっとも効率的に作成することになるという視点に立ち、具体的な事例の検討を通して、その適否を論ずるものである。

まず、その前提として、訴訟及び不服審査における基本的事項をまとめた上で（第2節）、要件事実論について論を進めるものとする（第3節以降）。

求めるのは不合理である。」等の意見があったが、理由の提示内容及び程度についての規定は制定されなかったところである。

(34) 金子・前掲注(5)・750頁。なお、金子宏「青色申告の更正と理由提示」判時1230号9頁(1987)〔同『租税法理論の形成と解明下巻』所収、590頁（有斐閣、2010）〕においては、青色申告のいわゆる帳簿否認についてであるが、第一に、更正の理由となる課税要件事実の認定、すなわち、帳簿書類の記載の否認、訂正、追加等を必要ならしめる事実の認定であり、第二に、上記課税要件事実の認定の結果、課税標準の中核にどのような変動が生じるかを帳簿書類の記載に即して明らかにすることであり、第三に、上記第一及び第二の点に関する資料を摘示し、法令上の根拠を明らかにすることであり、要は、資料を摘示し、法令の根拠（ときとして解釈）を示しながら、課税要件事実の認定から、課税標準の算定までの論理の道筋を、理由提示の争点明確化機能が充足される程度にははっきりと記載し、それによってどのような理由で更正処分がなされたのかを納税者に明らかにすることであるという。

第2節 訴訟及び不服審査手続における基本的事項

1 租税訴訟における訴訟物及び審理の実際

(1) 取消訴訟における訴訟物は、処分の違法性一般と捉えられている⁽³⁵⁾。これは行政処分自体の取消しを認めることにより、紛争の直接的かつ抜本的な解決を図ろうとする趣旨であり、課税訴訟の場合、租税債権を具体的に確定するのが更正処分であるので、その場合に租税債権の原因となる更正処分の取消しを求めることになる⁽³⁶⁾。

そうすると、更正処分における原告である納税者の提示する請求原因は、①更正処分の存在、②その更正処分が違法であることに尽きる。これに対して、被告である課税庁が認否を行い、抗弁事実として自らが立証責任を負う事実の主張を行うことになる。さらに、抗弁に対する原告の認否、抗弁の否認部分の被告の立証、原告の再抗弁の提出等により訴訟が展開される(詳細は第3節1)。

(2) 審判の対象について、総額主義と争点主義の対立がある。

すなわち、確定処分に対する争訟の対象について、総額主義は、確定処分によって確定された税額(租税債務の存在)の適否であるとする見解であり、争点主義は、処分理由との関係における税額の適否であるとする見解である。総額主義によれば、理由の差替えは審査請求の審理又は訴訟における口頭弁論終結時まで原則自由に認められることになるが、争点主義によれば、理由の差替えは原則認められないことになる⁽³⁷⁾。

取消訴訟の訴訟物が行政処分の違法性一般と捉えられており、租税確定処分がその実質において租税債務確認訴訟にはかならないことから、総額主義が多数説であり、判例も白色申告の理由の差替えを認めていることか

(35) 最判昭62・5・28 訟月34 卷1号156頁。

(36) 今村隆『課税訴訟における要件事実論』21頁(日本租税研究協会、2011)。

(37) 金子・前掲注(5)・838頁。なお、金子教授は争点主義が妥当との見解に立つ。

ら、総額主義を採っているとされる⁽³⁸⁾。

- (3) ところで、訴訟の実際は、原告である納税者の請求原因に対する被告課税庁側の抗弁として、当該処分⁽³⁸⁾の課税の根拠を主張することになる。しかし、その課税根拠の主張の仕方は常に最初から詳細かつ網羅的なわけではない。まず答弁書又はこれに続く準備書面では、原告が争うか否かを決定するのに必要な限度で、申告内容と対応させながら更正項目、更正金額及び更正理由を網羅的に明らかにするとどめ、それに対する原告の認否によって争点項目が特定したところで、当該争点項目についてのみ被告が詳細な課税根拠事実を主張することになる⁽³⁹⁾。

これは、上記(1)で述べた請求原因—抗弁—再抗弁という図式とは明確に重ならず、被告(課税庁)に概括的・網羅的な説明を当初において求めることになるが、裁判所が上記の(請求原因—抗弁—再抗弁)という図式を否定しているわけではない。なぜならば、原告(納税者)が仮に弁護士を代理人として訴訟を進行したとしても、税務の専門性からの射た主張ができない場合もあり、被告である課税庁側にまず第一義的に争点を明らかにさせるための主張をさせてから、それに対する形での原告の主張をさせることの方が争点を明確に整理させることができ、訴訟経済に資すると考えられるからである。

2 立証責任論

(1) 学説の整理⁽⁴⁰⁾

立証責任(客観的立証責任、証明責任ともいう。)とは、訴訟において裁判所がある事実の存否につきいずれとも確定できない場合(真偽不明、ノンリケット)に、その結果として、判決において、その事実を要件とする

(38) 前掲注(10)の判決参照。

(39) 佐藤繁(著者とは同姓同名の別人)「課税処分取消訴訟の審理」鈴木忠一・三ヶ月章編『新・実務民事訴訟講座 10』59頁。

(40) 以下の記述は、主に、司法研修所編(泉徳治・大藤敏・満田明彦)『租税訴訟における審理について〔改訂新版〕』164頁(法曹会、2002)以下を参考にした。

自己に有利な法律効果の発生又は不発生が認められないことになる当事者の一定の危険又は不利益のことをいう⁽⁴¹⁾。

租税訴訟、あるいは行政訴訟において国民と行政庁のいずれが立証責任を負うかについて、古くは行政行為の公定力を根拠に原告である納税者が全面的に立証責任を負うとする考えがあったが、公定力は、行政行為の法的効果を維持させるための特殊な効力であって、行政行為の要件事実の客観的存在まで推定させるものではないから、公定力と立証責任の間には論理的な関連はないといえることから⁽⁴²⁾、現在これを支持する者はほとんどいないといわれている。

現在比較的有力と思われるのは、次の三説である。

A説 法律要件分類説

民事訴訟における法律要件分類説を抗告訴訟にも導入しようという考え方であり、行政処分権利発生事実は被告が、権利障害及び消滅事実は原告が立証責任を負うという見解である⁽⁴³⁾。

- (41) 中野貞一郎ほか編『新民事訴訟法講義〔第2版補訂版〕』357頁(有斐閣、2006)。
民事訴訟においては、弁論主義のもと、主要事実は、主張しなければ裁判の基礎として採用されず、また、相手方が争えば、証拠に基づく立証が必要となり、この不利益を免れるために事実を証明しなければならない負担ないし行為責任を主観的立証責任という。これはいわば弁論主義というプリズムを通して投影された当事者の行為責任として表れるという〔359頁〕。
- これに対して、証明(立証)の必要とは、相手方の立証活動により、裁判所が自己に不利な心証形成をしてしまうおそれが生じた場合に、それを妨げる必要のある当事者の地位であり、立証責任がいずれかにあるかにかかわらず生じるものである。この点について、伊藤眞『民事訴訟法〔第3版3訂版〕』326頁(有斐閣、2008)参照。
- (42) 金子・前掲注(5)・888頁。
- (43) 滝川叡一「行政訴訟における立証責任」岩松裁判官還暦記念『訴訟と裁判』484頁(有斐閣、1956)、吉良実「税務訴訟における主張責任及び立証責任」税法学 115号 30頁(1960)、渡辺伸平「税法上の所得をめぐる諸問題」司法研究報告書 19輯 1号 107頁(1966)、加藤就一「立証責任(1)」小川英明・松沢智編『裁判実務大系第20巻』53頁(青林書院、1988)。渡辺・107頁は「一般には一定の法律効果を主張するものはその発生に必要な法律要件事実を、またその変更・消滅を主張するものはそれらを生ずべき法律要件事実を立証すべき責任を負担するものとされる。そして、これらのことは、同じ実体的法律構造を前提とするものとみられる、民事訴訟における場合と行政訴訟における場合とで、本質的に何ら異なるところはないものとみられる。」と指摘される。

B説 個別検討説（又は「個別具体説」）

適用すべき法規の立法趣旨、行政行為の特性、当事者間の公平、事実の性質、事物に関する立証の難易等によって具体的事実についていづれの当事者の不利益に判断するかを決定する見解である⁽⁴⁴⁾。

C説 権利制限・拡張区分説（又は「侵害処分・授益処分説」）

基本的人権の尊重及び法治主義という憲法上の原則から、国民の権利を制限する侵害的行政処分については、被告が、国民の側から権利の拡張を求める場合は原告が立証責任を負うという見解である⁽⁴⁵⁾。

この考え方を基本として、A説やB説の考え方を採り入れて、立証責任の分配を決定していくという有力な見解もある⁽⁴⁶⁾。

A説に対しては、公法法規は、公益と私益との調整を内容とし、裁判規範としてよりも、行政機関に対する行為規範としての性格を持っているので、民事訴訟における原則が当然妥当するものではないとの批判があり⁽⁴⁷⁾、B説に対しては、具体的な分配基準が明確でないとの批判があり⁽⁴⁸⁾、C説に対しては、立証責任分配法則を定立するための指標として、適用す

法律要件分類説を基本として、他説も取り入れて考える（と思われる）見解として、金子・前掲注(5)・889頁(C説を加味)、今村・前掲注(34)・25頁（B説及びC説を加味）。

(44) 雄川一郎『行政争訟法』214頁（有斐閣、1957）、紙浦健二「税務訴訟における立証責任と立証の必要性の程度—課税処分取消訴訟を中心として—」判タ 26巻3号45頁（1975）。

個別具体説を基本として、他説も取り入れて考える見解として、塩野宏『行政法〔第5版〕』165頁（有斐閣、2010）（C説を加味）。

(45) 高林克巳「行政訴訟における立証責任」田中二郎ほか編『行政法講座第3巻』300頁（有斐閣、1965）、市原昌三郎「取消訴訟における立証責任」鈴木忠一・三ヶ月章編『実務民事訴訟講座8』233頁（日本評論社、1970）。市原 236頁は、「この考え方によれば、当該行政行為の根拠規定が、権利根拠規定であるか、権利障害規定であるかは、立証責任分配にとってなんのかわりももたないことになる。」と指摘する。

(46) 司法研修所編・前掲注(40)・168頁、司法研修所編『改訂行政事件訴訟における一般の問題に関する実務的研究』172頁（法曹会、2000）、今村隆ほか『課税訴訟の理論と実務』135頁（税務経理協会、1998）、大野重國ほか『租税訴訟実務講座〔改訂版〕』201頁（ぎょうせい、2005）。

(47) 高林・前掲注(45)・296頁。

(48) 波多野弘「税務訴訟における立証責任」シュト 300号 104頁(1987)参照。

べき法規の立法趣旨と各行政行為の性質のみをよりどころとするのは問題であるとの批判がある⁽⁴⁹⁾。

(2) 検討

イ 課税処分は、憲法で保障されている財産権の侵害行為であることからすれば、行政庁がその処分の適法性を立証する責任があるということは、一般的・基本的な原則として承認されてよい。しかしながら、この原則だけで全ての場合に具体的な立証責任の分配を律することは困難であり、何らかの補助的な基準が必要である⁽⁵⁰⁾。言い換えるならば、基本的視点はC説に立つが、それを基に具体的な基準を求めるということになる。

ロ 問題は、個々の租税法規の内容から、立証責任の所在を判断できるかどうかである。これができるのであればもっとも簡明である。

例えば、所得税法上の居住用財産の譲渡所得の特別控除の特例(措 35、以下「居住用譲渡特例」という。)における「居住の用に供している家屋等」の立証責任について検討してみよう。

譲渡所得とは資産の譲渡による所得であり(所税 33①)、譲渡所得の金額は、その年中の譲渡所得に係る総収入金額から当該所得の基因となった資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用(譲渡費用)の額の合計額を控除した金額と定められ(所税 33③)、他の所得の金額と併せて課税標準をなすこととされている(所税 22①②)ことからすれば、譲渡所得の課税(根拠)要件として、収入金額と取得費及び譲渡費用の金額がその構成要素として不可欠であることが法令から読み取れ、課税要件事実として課税庁が具体的事実の立証責任を負うことになるかと解される。

次に、居住用譲渡特例の立証責任についてであるが、それはその適用

(49) 紙浦・前掲注(44)・45頁。

(50) 宮崎良夫「行政訴訟における主張・立証責任」『新・実務民事訴訟講座9』245頁(日本評論社、1983)。

が申告要件とされていること、及び多額の税額を控除する特例であることからして、原則として納税者が立証責任を負うものと考えられる。

居住用譲渡特例の法令及び措置法通達から、譲渡した家屋等が居住の用に供しているか否かが問題となった場合の各要件を、要件事実整理表（詳細は後述する。）により整理すると、次頁のとおりとなる。

居住用譲渡特例の各要件の立証責任を個別に検討する際にもっとも問題となるのは、政令で定める「居住の用に供している家屋を二以上有している場合には、これらの家屋のうち、その者が主としてその居住の用に供していると認められる一の家屋に限る」（要件事実整理表の下線部分）という要件の取扱いである。

二以上の家屋を有することには、例えば、先に新しい居住用の家屋を購入し、それから古い居住用家屋の売却ができた場合などがあり、全く稀有な例ではないが、この事実のうち、二以上の家屋を有することについて、申告に際しての証明書類は必要とされていない。そうすると、これによりこの要件について、課税庁が立証責任を負うものと考えべきなのかが問題となる。

しかしながら、本特例でもっとも関心のあるところは、保有する家屋の数ではなく譲渡資産が生活の本拠といえたか否かであって、それは、居住用譲渡の特例の実質的・根本的な要件であり、申告を経た後の調査により明らかにされる事実である。

このことから、もっとも関心のある点について、除票住民票を提出させることにより形式的にそれを立証させ、その後の課税庁の調査を経て、課税庁に主たる家屋とはいえないことなどの主張をさせ、それに基づいて納税者に本証である主張・立証をさせるという効率的な方法を採用したものと理解でき、上記要件の立証責任はやはり納税者が負うべきものと解することができるのである。

次に、再々抗弁要件事実であるとしたABCの要件については、法文上「除き」と例外的な取扱いとしていることから、再々抗弁事実である

Kg 請求原因（納税者）

請求原因
1 更正処分 2 処分は違法である

E 抗弁（課税庁） ↑

課税要件（土地等の譲渡所得）	要件事実	本証（証拠方法・間接事実）
1 譲渡収入 2 取得費 3 取得時期 4 譲渡費用 措 31	1 ないし 4 に該当する具体的事実	

R 再抗弁（納税者） ↑

課税障害要件（居住用財産の譲渡）	要件事実	反証（課税庁）
1 A 居住の用に供している家屋等であること ＝生活の拠点として利用している家屋であること→①その者及び配偶者等の日常生活の状況、②家屋への入居目的、③家屋の構造及び設備の状況、④その他の事情を総合勘案して判定 措通 31 の 3-2	1 A 譲渡家屋等での居住の事実 1 B 主たる家屋である事実 2 住所移転を証する事実 3 申告書の記載、提出日	1 A ① 一時利用目的で入居した家屋であること 措通 31 の 3-2 又は 1 A ② 居住用特例を受けるためのみの目的で入居したこと 措通 31 の 3-2 又は 1 A ③ 主として趣味等の用に供する目的で有する家屋であること 措通 31 の 3-2
1 B 居住の用に供している家屋が二以上ある場合、主たる家屋ではあること 2 居住の用に供されなくなった日から 3 年を経過する日の 12/31 までに譲渡 3 申告要件 措 35 措令 23、20 の 3②	本証（証拠方法・間接事実） 1 A 除票住民票の写し 措規 18 の 2 1 B 除票住民票の写し 2 除票住民票の写し 措規 18 の 2 3 申告書	1 B 居住の用に供している家屋が二以上ある場合、主たる家屋ではないこと＝生活の拠点として利用していない家屋である 措令 23、20 の 3② 措通 31 の 3-2、①B の判定時期 措通 31 の 3-9

D 再々抗弁（課税庁） ↑

課税再障害要件（居住用財産の譲渡）	要件事実（課税庁）
A 特殊関係者への譲渡であること 又は B 法 58 等の特例適用と併用していること 又は C 前年、前々年に居住用特例適用を受けていること 措 35	A 譲受人の事実 B 当年の申告事実 C 前年、前々年の申告書

と考える（ただし、ABの要件については、申告事実から把握できるから、再抗弁事実と考えることもできる。）。

この例からすれば（もちろん今後個別に様々な条文を検討する必要がある。）、租税の分野においては、法規の構造が他の行政分野に比較して明確であり、課税（根拠）要件、課税障害要件及び課税再障害要件は、法令の記載内容を中心に検討することにより、その立証責任を明らかに

することができると思われ、第一義に法規の規定を手掛かりに立証責任の負担を考える法律要件分類説は、租税の領域において十分採り得る見解であるといえることができるのである。

ハ 以上のとおり、私見は、権利制限・拡張区分説（C説）の視点に立つものの、この視点は税法の各条文において反映されているという考えに立ち、原則的には法律の規定を手掛かりにして、根拠・障害・阻止・消滅の分類を行い、必要に応じて個別の事情から修正を行うのが思考経済であると考え⁽⁵¹⁾⁽⁵²⁾。

個別事情として検討すべき要素は、租税法関係の特殊性、個々の税法規定の立法趣旨、当事者間の公平、事案の性質、立証の難易等が考えられる⁽⁵³⁾。

(3) 具体的立証責任の所在

具体的な立証責任の所在については、個別に検討しなければ結論の出るものではないが、司法研修所編（泉徳治・大藤敏・満田明彦）『租税訴訟における審理について〔改訂新版〕』170頁以下及び金子宏『租税法〔第17

(51) 都筑政則「課税処分取消訴訟における立証責任」寶金敏明編『現代裁判法体系 29』117頁（新日本法規出版、1999）は同旨。

(52) 弘中聡浩「租税証拠法の発展—証明責任に関する問題を中心として」金子宏編『租税法の発展』467頁（有斐閣、2010）は、租税訴訟が、納税者と公権力との争いという一般的な民事訴訟と本質的に相違するとして、課税庁の調査権限等を根拠に、課税庁に強い立証責任を求めている。

しかしながら、租税訴訟においては、他の行政分野と異なり、納税者がそのほとんどの証拠を有しており（時価における取引事例や推計課税における類似同業者の売上高・原価率などの評価基準となる事実について、納税者より広く資料を収集することができようが、対象となる具体的事実については納税者以上に知り得るところではないのである。）、課税庁は、納税者からの協力が得られない場合に、その調査に基づき（行政の効率性からして、時間的に限られた範囲において行うことになる。）、限られた証拠から、事実を再構成しているにすぎないのであって、調査権限等を根拠に過度に課税庁に立証責任を強調することは、善良で協力的な納税者に比して、狡猾な納税者を有利に扱う結果になり、事実認識として適切ではないと考える。

(53) 基本的に大野ほか・前掲注(46)・201頁によっている。なお、都筑・前掲注(51)・116頁では、「法の目的、類似又は関連する法規との体系的整合性、当該要件の一般性・特殊性又は原則性・例外性及びその要件によって要件事実となるべきものの事実的態様とその立証の難易などを総合的に考慮される。」とされている。

版』889頁以下から、若干のものを指摘する（結論のみ記載）。

イ 必要経費・損金 被告（課税庁）は、必要経費・損金の不存在（主張額を超えて存在しないこと。）の立証責任を負う。

しかし、原告（納税者）が、積極的に主張・立証しないというが、事情によっては、当該経費の不存在について事実上の推定が働く。

ロ 特別経費 原告に立証責任があるとする裁判例が多く、貸倒損失の存在及び金額についても同様に解すべきであろう。

ハ 所得控除・税額控除 納税者・課税庁のいずれかが負担すべきか見解の対立がある。

ニ 法が一般規定に比し特に恩恵的・政策的に租税を減免しているときは、特別規定であり、その立法趣旨からも、原告が減免事由の存在につき立証責任を負うとされる（租税特別措置法上の多くに規定は、これに当たると解せられる。）。

ホ 国税通則法 65 条 4 項（過少申告加算税）の「正当な理由」については、同項が 1 項の例外規定と解し得ること及び過少申告加算税の立法趣旨から、原告が立証責任を負うと解してよからう。

3 不服申立てにおける訴訟物、納税者の「理由」に対する対応及び審理の実際

(1) 不服申立手続概要

不服審査制度の目的は、行政庁の違法又は不当な処分その他公権力の行使に当たる行為に関し、簡易迅速な手続による国民の権利利益の救済を図るとともに、行政の適正な運営を確保することにある（行審 1）。

異議申立てと審査請求は、裁断する行政庁の差異という観点から分類されるものであり、両者は一審と二審の関係になく、原則として二者択一の関係にあるが（行審 6 ただし書）、法の特別な定めにより、異議申立てと審査請求ができるとした場合には（行審 6 三、税通 75①③）、異議申立てについての決定を経た後でなければ審査請求ができないことが原則となる

(行審 20、税通 75③)。

国税の処分において異議申立前置主義が採用された理由は、例えば、白色申告の場合には、不服申立てであっても、争点が整理されていないいわゆる見直し調査的な請求が多いといわれ、このような争いについては、まず、原処分庁に不服を申し立てることとし、より簡易に、かつ、迅速に事件の処理を図るとともに、争点を整理して審査請求の手續の整備充実に資する必要があることから採用されたとされている⁽⁵⁴⁾。

なお、行政救済制度については、総務大臣と行政刷新担当大臣を共同座長とした「行政救済制度検討チーム」において、行政不服審査法の改革が検討されている⁽⁵⁵⁾。

(2) 異議申立手続

イ 審理の対象

異議申立てにおける審理は、原処分の見直しを本質的機能とする。行政処分をした機関自らがその処分の当否について再審査をする機会を与えることを直接の目的とする⁽⁵⁶⁾。もちろん、異議申立てが納税者の権利の救済のためになされるのであるから、不利益変更は禁止され(税通 83③)、異議決定書には理由の附記が必要とされる(税通 84④⑤)が、そこには対立当事者という観念はなく、職権主義による見直し調査が行なわれ、実体真実の発見が強く要請される。その場合、原処分においても、立証責任を意識した調査が行われることを前提にすれば、異議調査においても同様に、それぞれの立証責任を意識した調査が行われることになろう。異議審理庁は、異議申立人の主張に拘束されずに、原処分のすべての見直しをする⁽⁵⁷⁾。異議審理庁又はその職員は、必要があると認められるときは、質問検査権等の規定に基づき(改正税通 74 の 2 以下)、質

(54) 志場喜徳郎・荒井勇・山下元利・茂申俊共編『国税通則法精解』(13 版) 829 頁(大蔵財務協会、2010)。

(55) 行政刷新 H P / 行政透明化・行政救済/行政救済制度検討チーム

(56) 松沢智『新版租税争訟法』31 頁(中央経済社、2000)。

(57) 松沢・前掲注(56)・33 頁。

問、検査、見本採取等の調査をすることができる⁽⁵⁸⁾。

ロ 異議申立人の「理由」に対する対応

異議申立書には異議申立ての趣旨及び理由が記載されなければならない(税通 81①三)。

異議決定に際して記載される理由(税通 84④)は、異議申立人の不服事由に対応してその結論に到達した過程を明らかにしなければならない⁽⁵⁹⁾。すなわち、異議申立人の主張に理由がないときは、当該主張に対応して維持する処分を正当とする理由を記載し、異議申立人の主張に理由があるが他の理由により処分を維持する場合には、維持する処分を正当とする理由を記載し、異議申立人が争っていない事項がある場合においても、その事項に対応して処分を正当とする理由を記載しなければならない(不服審査基本通達(異議申立関係) 84-17)。

ハ 異議審理庁は、異議申立ての処理に当たって、謙虚に異議申立人の主張に耳を傾け、公正な立場で充実した調査・審理を行い、異議申立人の正当な権利利益の救済を図るため、迅速な処理を行うこととされている⁽⁶⁰⁾。

実際においても、申立人の理由の存否を中心に見直しがなされている。

(3) 審査請求手続

イ 審判の対象

審判所における審判の対象は、原処分の当否、すなわち、原処分の違法性と不当性の存否である⁽⁶¹⁾。

(58) 志場ほか編・前掲注(54)・893頁。

(59) 松沢・前掲注(56)・124頁。

(60) 平成22年度の異議申立ての3か月以内処理件数割合は99.0パーセントである(国税庁『平成23事務年度 国税庁が達成すべき目標に実績の評価に関する実施計画』について)43頁)。

(61) 松沢・前掲注(56)・136頁では、不服申立においては、行政庁の処分の違法性のみならず、処分の不当性も審査の対象となる。それは、行政権内部の行政統制による合目的性の保障であり、不当性の審査は、税務行政の妥当な運営を確保するため審査庁において公益性、合目的性の見地から審査するものである。不当な処分とは、法令上必ずしも違法ではないが、法の目的、理念に照らし、公益に適せず、納税者に、その

審査請求は、原処分について、その全体の当否を判断するために行なうものであるが、審査請求人及び原処分双方の主張により明らかになった争点に主眼をおいて効率的に行なうものとする(不服審査基本通達(審査請求関係) 97-1)。

すなわち、これは、更正処分が当初の申告を白紙に戻した上で、改めて税額を全体として確定し直す行為と捉えられていることから、課税標準又は税額という総額が、審判の対象となるということである。

一方、審査の範囲は、上記審理の対象を判断するために行い得る審判所の調査権限の範囲のことである。審判所は職権探知主義により調査を行うこととされ(税通 97)、審査請求の理由に拘束されることなく証拠を取り調べるができるが、効率的な審査運営の観点から、審査の範囲は争点事項及び争点関連事項に限られることになる⁽⁶²⁾。

職権探知主義を採用するところであるから、民事訴訟と同様な意味での立証責任を考えることは困難であるものの、職権探知が尽きたところにおいては、立証責任を意識せざるを得ないのであるから、その意味では、訴訟における立証責任が、職権探知主義の採用により多少の変形はあるものの審判所の審理においても投影されると考えられる。

ロ 審査請求人の「理由」に対する対応

審査請求には審査請求の趣旨及び理由が記載なければならない(税通 87①三)。

裁決書に記載される理由(税通 101、84④)は、請求人の不服事由に対応してその結論に到達した過程を明らかにしなければならないものと解せられる。すなわち、裁決理由としては、争点事実を個別的に明示し、それぞれについて当事者の主張に対応し判断を示した上で、結論を導く

処分の結果を受忍させるだけの妥当な評価が与えられない処分をいうものと解され
るとしている(したがって、その前提として、処分庁に一定の裁量が付加されている
場合に限られることになる。)

(62) 松沢・前掲注(56)・162頁。

に至った具体的根拠を示さなければならない⁽⁶³⁾。

ハ 不服申立ては、異議申立てが訴訟における一審、審査請求が二審という関係になく、いずれも原処分が審理の対象となる。しかしながら、異議決定を経ている場合には、異議決定内容の引用により答弁書上の答弁がなされている。

原処分庁は、処分の理由となった事実を証する書類を担当審判官に提出する（税通 96）。

（４）小括

- イ 不服審査段階における審理の対象は、総額主義的に捉えられている。
- ロ 納税者の主張は、不服審査において初めて明確にされるものであり、原処分時において、納税者の主張は必ずしも明らかでない場合も多いから、納税者に対する反論を原処分の理由提示において記載することは困難である。また、納税者の主張する理由は、不服審査において提出・検討され、それに対する理由は、異議決定書及び裁決書において明らかにされることが保障されている。これらのことから、納税者の主張に対する原処分の理由は、理由提示時に記載する必要はないものと考えられる。
- ハ 立証責任は異議審査手続が原処分の見直しであることからすれば、原処分時と同様な形態において証拠の収集・保全が行われることになる。原処分時においては、訴訟時における立証責任を意識しながら証拠の収集・保全が行われることからすれば、異議決定に際しても訴訟時における立証責任がそのまま投影されることになる。

審査請求においては、職権探知が採用されていることから、それが尽きたところにおいて立証責任が意識される。そして、その後の訴訟を意識しない形態での独自の立証責任を考えることは困難であることからすれば、一部変形されながらも、訴訟時の立証責任の構造は維持されていると考えられる。

(63) 松沢・前掲注(56)・209頁。

第3節 要件事実論の概要

1 私法分野における要件事実論

要件事実とは、直接に法律効果の発生・消滅などの根拠の要件に該当する具体的事実⁽⁶⁴⁾をいう。要件事実は、主張立証責任対象事実である⁽⁶⁵⁾。

要件事実論は、私法の分野において、「民事実体法の個々の条文や、判例・学説において論じられてきた法律要件について、その意味内容を分析するとともに、民事裁判における攻撃防御方法として、原告・被告がそれぞれ主張証明すべき要件（事実）は何かを考える理論あるいは手法」として定義される⁽⁶⁶⁾。

そして、これに立証責任の分配⁽⁶⁷⁾及び訴訟法上の攻撃防御方法を考慮に入れて考えるならば、「個々の条文の法律要件要素を分析・吟味し、立証責任の分配の基準に従って、原告と被告がそれぞれ主張証明すべき要件事実は何かを考え、これを請求原因・抗弁・再抗弁などに振り分ける一連の作業」をいうことになる⁽⁶⁸⁾。

上記の一連の作業内容は、次の図のような「ブロック・ダイアグラム」を

(64) 伊藤滋夫編『要件事実小辞典』の「要件事実」の項 258 頁（青林書院、2011）。

(65) 要件事実論については、司法修習所編『増補 民事訴訟における要件事実 第一巻』（法曹会、1986）、伊藤滋夫『要件事実の基礎 裁判官による法的判断の構造』〔有斐閣、2000〕、同『要件事実・事実認定入門—裁判官の判断の仕方を考える—〔増補版〕〕〔有斐閣、2005〕、同『要件事実と実体法』ジュリ 869 号 14 頁（1986）、同『続・要件事実と実体法（上）・（下）』ジュリ 881 号 86 頁（1987）、882 号 56 頁（1987）、同『要件事実論の現状と課題』伊藤滋夫編『民事要件事実講座第 1 巻』3 頁（青林書院、2005）、賀集唱「要件事実の機能」司法研修所論集 90 号 30 頁（1993）、加藤新太郎・細野敦『要件事実の考え方と実務』（民事法研究会、2002）、吉川慎一「要件事実論序説」司法研修所論集 110 号 129 頁（2003）、中野貞一郎「要件事実の主張責任と証明責任」法学教室 282 号 34 頁（2004）、西口元「民事訴訟における要件事実の役割」判タ 1163 号 9 頁（2005）、那須弘平「要件事実論の多層性—弁護士からみた「要件事実」—」判タ 1163 号 20 頁（2005）など参照。

(66) 村田渉「要件事実論の課題」ジュリ 1200 号 38 頁（2005）。

(67) 第 2 節の 2 参照。

(68) 中野ほか・前掲注(41)・357 頁以下参照。

作成することにより明示される⁽⁶⁹⁾。

- ① 要件事実、生じる法律効果から、権利の発生（根拠）、障害、消滅、阻止に分類することができる。
- ② 立証責任の分配及び攻撃防御との関連から、各要件事実をKg（請求原因）、E（抗弁）、R（再抗弁）、T（再々抗弁）とブロック別に分類し、表示する。
- ③ 各ブロック内に、必要最小限の要件事実、抗弁事実としての要件事実等を記載する。
- ④ 要件事実ごとに相手方の認否を記載する。自白は「○」、否認は「×」、不知は「△」、顕著な事実「顕」と表示する。

Kg 請求原因

要件事実（発生） ×

※ ○=認める、×=否認、△=不知 顕=顕著な事実

E 抗弁 ↑

要件事実（障害、消滅、阻止） △

R 再抗弁 ↑

要件事実（障害、消滅、阻止） ×

※ 使用概念の若干の説明

1 要件事実、主要事実

- (1) 要件事実とは、一定の法律効果を生じさせる要件に該当する具体的事実である⁽⁷⁰⁾。

なお、規範的要件（規範的評価の成立が法律効果の発生要件となっているもの。）については、評価が立証の対象となる事実ではなく、法的評価の成立を基礎づける事実（評価根拠事実）が要件事実となる⁽⁷¹⁾。

- (2) 民事訴訟においては弁論主義が妥当するため、①当事者が主張しない限り判決の基礎としないこと、②当事者間に争いのない事実については、証拠によって認定する必要がないのみならず、これに反する認定はなし得ないこと（民訴法 179）、及び③職権で当事者が申し出ない証拠を取り調べることは許

(69) 詳細は、司法研修所編『新問題研究 要件事実』17頁（法曹会、2011）、永石一郎「当事者からみた要件事実—当事者代理人に必要な要件事実の基礎知識—」伊藤滋夫編『民事要件事実講座第1巻』103頁〔150頁〕（青林書院、2005）など参照。

(70) 伊藤・前掲注(64)・258頁、司法研修所編・前掲注(69)・5頁。

(71) 司法研修所編・前掲注(69)・30頁以下。

されない⁽⁷²⁾。民事訴訟の訴訟対象が、請求権という実体法上の権利であるから、その権利の発生要件や消滅要件そのものに係る事実か否かで決せざるを得ず、したがって、主要事実とは、実体法上の請求権等の分析の結果、抽出される要件事実と一致することになる⁽⁷³⁾。

なお、間接事実とは、主要事実の存在を推認するのに役立つ事実であり、補助事実とは、証拠の信用性に影響を与える事実である。主要事実と異なり、当事者の主張がなくとも裁判所はこれを判決の基礎とすることが許される⁽⁷⁴⁾。

2 証明、本証・反証

(1) 証明とは、裁判の基礎として認定すべき事項の存否について、裁判官が真実であると確信する程度に、五官によって感得し得る証拠などによって裏付けられた状態、又は、この状態に達するように証拠を提出して裁判官に働きかける当事者の行為をいう。民事訴訟上の証明の程度は、刑事訴訟における合理的な疑いを容れない程度の高度の証明度は要求されず、高度の蓋然性で足りる。

(2) 本証は、立証責任を負う者が裁判官に確信を抱かせる程度まで立証することであり、反証は、立証責任を負う相手方が裁判官の確信を揺るがせる程度に立証することである⁽⁷⁵⁾。

3 請求原因

請求原因とは、訴訟物である権利又は法律関係を発生させるために必要な最小限の事実であり⁽⁷⁶⁾、その存否をめぐって訴訟が開始される。

原告が請求原因を提示し、それに対して被告が認否を行い、否認部分の原告の立証、被告の抗弁、抗弁に対する原告の認否、否認部分の被告の立証、原告の再抗弁の提出等により訴訟が展開される。

4 抗弁、否認

いずれも相手方の主張を斥けるための事実上の主張であるが、抗弁は自分が立証責任を負う事実の積極的主張であるのに対して、否認は相手方が立証責任を負う事実を否定する陳述である。相手方の主張と両立する主張が抗弁であり、両立しない主張は否認である⁽⁷⁷⁾。

(72) 中野ほか・前掲注(41)・188頁。

(73) 今村・前掲注(36)・5頁、中野ほか・前掲注(41)・192頁は要件事実と主要事実とは別個の概念であるとする。しかしながら、そこでいう法概念としての類型的事實は、各実体法規が定める法律要件と説明すれば十分であり、それを超えて「要件事実」と「主要事実」という概念を定立する意味は乏しいと考える。この点、司法研修所編・前掲注(69)・3頁、吉川・前掲注(65)・135頁、笠井正俊「要件事実論と民事訴訟」伊藤眞・山本和彦編『民事訴訟法の争点』160頁(有斐閣、2009)参照。

(74) 中野ほか・前掲注(41)・193頁。

(75) 今村・前掲注(36)・7頁ないし8頁、中野ほか・前掲注(41)・371頁。

(76) 司法研修所編・前掲注(69)・9頁。

(77) 中野ほか・前掲注(41)・370頁。

2 課税要件事実論

- (1) 租税における要件事実論を上記 1 から同様に定義するならば、「租税実体法の個々の条文や、判例・学説において論じられてきた法律要件（課税要件等）について、その意味内容を分析するとともに、租税訴訟における攻撃防御方法として、原告（納税者）・被告（課税庁）がそれぞれ主張証明すべき要件（事実）は何かを考える理論あるいは手法」ということになる。
- (2) 租税訴訟の特徴は、第 2 節の 1 で記載したところであるが、行政訴訟の取消訴訟の訴訟物は違法性一般と捉えられており⁽⁷⁸⁾、納税者が原告となる課税処分(例として更正処分を取り上げる。)の取消訴訟の請求原因として、主張される要件事実は、「更正処分の存在」及び「上記処分が違法であること」である。

これと併せて、課税要件について、納税者と課税庁のいずれかが立証責任を負うかという第 2 節の 2 (3) における例示に基づき、課税におけるブロック・ダイアグラムを記載すれば、次のとおりとなる。

K g 請求原因（納税者）

- | |
|-------------------------|
| 1 更正処分の存在
2 処分は違法である |
|-------------------------|

E 抗弁（課税庁）↑

収入・必要経費、相続財産の存在・価額、推計課税の必要性と合理性等

R 再抗弁（納税者）↑

特別経費、貸倒損失の存在・金額、加算税の正当理由、租税優遇措置の適用要件の存在等
--

3 要件事実整理表に基づく整理・分析

- (1) 上記記載のブロック・ダイアグラムは主に法廷技法としての性質を有し、要件事実のみを記載した、訴訟（争訟）における設計図であることから、訴訟に精通していない者が、要件事実のみを直接に抜き出し、ブロック・

(78) 塩野宏『行政法Ⅱ〔第5版〕』90頁（有斐閣、2010）、最判昭49・4・18 訟月20 卷11号175頁。

ダイアグラムを作成することは非常に困難な作業であると思われる。

また、訴訟における骨格を示す設計図として機能させることを目的としていることからして、収集した証拠に基づく本証及び相手方の反証などは、ブロック・ダイアグラムのみからでは明らかにすることはできない。

- (2) そこで本稿においては、「要件事実整理表」(本節末尾参照)に基づき、証拠を含めた事実等を整理し、表により明示する方法を用いて、相互の関連性を明らかにすることとした。

その要点は、次のとおりである。

イ 私法における権利発生(根拠)の要件事実を、課税処分においてパラレルに表現するならば、課税発生(根拠)要件事実ということになるが、課税する際には全てに、課税発生(根拠)要件事実が必要とされることから、これを単に、課税庁の抗弁の(「課税要件」欄における)「要件事実」と表記することとする。

そして、課税処分においては、権利の消滅や阻止の要件は通常考えにくいことから、再抗弁として「課税障害要件」のみが取り上げられることになる(再々抗弁事実としては、「課税障害障害要件」というのが正しいと思われるが、表現が煩わしいので、本稿では、「課税再障害要件」ということにする。以下「課税要件」、「課税障害要件」及び「課税再障害要件」を併せて「課税要件」等という。)

要件事実のブロック・ダイアグラムの各要件は、1, 2, 3として表記し、各要件における小要件(要件を具備させるためのより小さな要件)は例えば、1-1, 1-2のように表記し、選択的要件については、1A, 1B(1は各要件のことである。)と表記し、総合的な評価については、1①、1②として、丸数字にて表記することとする。

- ロ 要件事実の前提となる、法令等に基づく「課税要件」等を抜き出し、「要件事実」欄の左側にブロック・ダイアグラムを置くこととする。なぜならば、要件事実を考える前に、必ず課税要件等を考え、それを検討しており、それを記載することによって、より論理内容が明示され、誤

りが少なくなるからである。

この「課税要件」欄には、法令及び裁判例を検討し、必要とされる課税要件が記載されることになる。法令の解釈問題は、各要件ごとに、この欄に簡記することとする。解釈問題は、要件事実とは異なることから、X、Yとして表示する。

「課税要件」等の欄の上部のブロック・ダイアグラムには、「課税要件」との記載とともに「(土地等の譲渡所得)」等の課税要件の内容を簡記することとする。

また、「課税要件」欄の末尾には、法令、通達等を記載することとする。
ハ 「要件事実」欄の右側に「本証」欄、その右側に「反証」欄を設け、要件事実に見合う証拠等を記載することとする。

「本証」欄に、直接証拠を記載するのであれば、証拠方法のみを記載し、間接証拠を記載するのであれば、その事実を記載することとする。

「反証」欄には、各要件事実ごとに、事実及び証拠方法等を記載することとする。

ニ 抗弁の（「課税要件」欄の）「要件事実」欄を二重枠とし、「本証」欄及び、再抗弁の（課税障害要件）欄の、「反証」欄を太線枠としている。これらに記載された事実が、理由提示において記載される事実であり、「要件事実」欄を二重枠欄は、必ず記載の必要な事実であり、太線枠は、必要に応じて記載の必要な事実となる。

ホ 認否について、申告されている事実については、「申」として記載することとする。

要件事実整理表

Kg 請求原因 (納税者)

請求原因	認否
1 更正処分の存在	○
2 処分は違法である	争う

認否の○は認める、×は否認、△は不知、頭は顕著な事実、申は申告された事実である。

E 抗弁 (課税庁) ↑

課税要件 (発生)	要件事実	認否	本証 (証拠方法・間接事実)	反証 (納税者)
収入、必要経費 相続財産の存在、価額 推計課税の必要性、合理性	具体的事実		要件事実を直接証する場合は、証拠方法、要件事実を直接証することができない場合は間接事実	反証内容、証拠方法、間接事実

R 再抗弁 (納税者) ↑

課税障害要件	要件事実	認否	本証 (証拠方法・間接事実)	反証 (課税庁)
特別経費 貸倒損失の存在、金額 加算税の正当な理由 租税優遇措置の適用要件	具体的事実		要件事実を直接証する場合は、証拠方法 要件事実を直接証することができない場合は間接事実	申告事実を否認する事実など 反証内容、証拠方法、間接事実

D 再々抗弁 (課税庁) ↑

課税再障害要件	要件事実	認否	本証 (証拠方法・間接事実)	反証 (納税者)
			本証 (証拠方法・間接事実) 証拠方法、間接事実	反証内容、証拠方法、間接事実

※ 二重囲みは理由提示において必ず記載が必要な部分である。
太線囲みは申告事実の否認など必要に応じて記載が必要な部分である。

第4節 個別提示の要点

青色申告に係る事例は、判決等で既に明らかにされていることから、本稿では、青色申告以外の記載方法を中心に、要件事実整理表を用いて述べることにする。

本節の目的は、具体的事例を例として、それについて、要件事実整理表に基づき、理由の提示ができるかを検証するものであり、個々の課税要件は何かを定めることを意図したものではないことをあらかじめお断りしておく。したがって、参考とした事例の判示内容等から、課税要件と認められるものを抽出し、それに基づき、課税要件事実を記載し、記載例を作成しているが、いずれの課税要件も、限られた範囲内の検討にすぎず、試論の域を出ないものである。

また、要件事実整理表の記載に際しては必要箇所のみを抜粋し、ブロック・ダイアグラムにより図示している。

1 財産の帰属（名義預金・株式の認定）について（相続税）

（1）課税物件の帰属の要件事実性

まず第一に、相続財産の帰属の要件事実性について問題となる。

租税における共通の課税要件として、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準、及び税率の5つが挙げられる⁽⁷⁹⁾。

相続税における課税物件は、相続により取得した財産であるが（相続1の3一）、その帰属について、法文上記するところはない⁽⁸⁰⁾。

この点、被相続人名義である財産は、被相続人のものとの事実上の推定が働くことから⁽⁸¹⁾、その帰属根拠についての理由提示の必要はないものと

(79) 金子・前掲注(5)・171頁。

(80) 所得税法12条においては、実質所得者課税の原則が明記されており、通達において、その収益の基因となる資産の真実の権利者が明らかでない場合には、その資産の名義人が真実の権利者であるものと推定されている（所基通12-1）。

(81) 奈良地判平10・11・25税資239号108頁は、「本件普通貯金(…)」は、被相続人の死亡の時、被相続人名義であったことが認められ、反証がない限り、名義人のものであると推定すべきであるところ、本件では原告らから有効な反証がないから、本件普

考えられるが、被相続人名義でない財産の場合には、課税庁が、帰属の根拠を、課税要件事実として主張・立証する必要が生じることになるものと考えられる。

(2) 事例

イ 事例の概要

例として、名義預金・有価証券の帰属の認定事例を挙げる⁽⁸²⁾。

本件は、後妻名義の預金・有価証券（以下「預金等」という。）が、被相続人である夫の相続財産と認められるか否かを先妻の子らが争った事案である。

ロ 分析

名義預金等であるか否かについて、本事例は、「被相続人以外の者の名義である財産が相続開始時において被相続人に帰属するものであったか否かは、当該財産又はその購入原資の出捐者、当該財産の管理及び運用の状況、当該財産から生ずる利益の帰属者、被相続人と当該財産の名義人並びに当該財産の管理及び運用をする者との関係、当該財産の名義人がその名義を有することになった経緯等を総合考慮して判断するのが相当である」と判示する。

このことから、課税要件を検討するに、①財産の購入原資の出捐者、②財産の管理及び運用の状況、③財産から生ずる利益の帰属者、④財産の名義人がその名義を有することになった経緯、並びに⑤被相続人と当該財産の名義人並びに当該財産の管理及び運用をする者との関係の総合判断が、財産の帰属を決することになる（⑤の要件について、本件では、預金等の名義及び管理運用は妻が行っているが、我が国においては、夫

通貯金(…)は、被相続人の死亡の時、被相続人に帰属していたと推定される。」と判示する。また、株式について、大阪地判昭60・3・28税資144号960頁は、配当等も受け取っていることから、他に相当強力な反証がない限り、名義人である被相続人の財産であると認めるのが相当である旨判示する。

(82) 東京地判平20・10・17税資258号—195(順号11053)。なお、その控訴審は東京高判平21・4・16(公刊物未登載)である。それ以外に相続財産の帰属を認定した裁判例として、大阪高判平12・3・25税資246号1289頁参照。

が自己の財産を自己の扶養する妻名義で保有することも珍しくないということは公知の事実であり、妻名義であるということだけで妻のものであると断ずることはできず諸般の事情を総合的に考慮して、帰属を決する必要がある、妻が妻名義預金を管理運用していたこととのみをもって決定的な要素とすることはできないと判示されている。) (83)。

上記から、本件について理由提示に必要な要件事実を、上記の順号に即して述べるならば、①購入原資の出捐者は被相続人であることを妻は認めていること、②妻名義預金等の取引は、妻がその手続を行い管理運用していたといえるとしても、被相続人名義の預金等の手続も妻が行っていたこと、証券会社の説明は被相続人同席のうえで行われたこと、被相続人入院後の取引は新規の資金の投入はなく、乗換えにすぎないこと、及び被相続人に知らせることなく取引をしていたとは認められないことからすれば、その管理運用は被相続人の包括的同意があったと認められること(84)、③妻名義預金等を解約して他の用途に使用したことが認められないこと、④被相続人の無収入の妻の被相続人の死後の生活について日頃から案じて、自己の財産を妻名義にしておこうと考えていたと認められること、並びに⑤被相続人の妻であることになるものと考えられる。

これらの事実に基づき、相続財産とされた財産については、課税価格を計算し、併せて記載する必要がある。

ハ 記載例

ブロック・ダイアグラムの二重囲みである課税要件事実を、理由提示

(83) 東京地判平 18・7・19 税資 256 号—211 (順号 10471) においても、株式の帰属について、「株式の帰属を認定するに当たっては、株式の名義が重要な要素とはなるが、他人名義で株式を取得することも、特に親族間においては珍しくはないことからすれば、誰が株式購入の原資を出捐したか、株式売買の意思決定をし、株式を管理運用してその売買益を取得しているのは誰か、さらに、売却・購入を短期間に繰り返すことがなく、比較的長期間保有を続けている株式にあっては、その配当金を取得しているのは誰かもまた、その帰属の認定に際して重要な要素ということができることから、これらの諸要素、その他名義人と管理、運用者との関係等をも総合考慮すべきものと解される。」(下線筆者)と判示されており、名義人との関係を一要素としている。

(84) 前掲注(82)の控訴審で認定された事実である。

として記載することになる。

また、相続税額算出は、まず第一に、各相続人又は受遺者の課税価格を計算し、次に、各相続人及び受遺者の課税価格を合計して、各相続人及び受遺者の相続税額を算出することとなるから（相続 11 の 2、15、16、17）、当該相続人の課税価格と相続に係る課税価格の合計額の両方を明示する必要がある。ただし、本事例においては、申告漏れとなっていた相続財産は、他の相続人しか取得しなかったことから、全ての相続人に係る課税価格の合計額についてのみを記載することになる。

「あなたが、平成〇年〇月〇日に提出した平成〇年〇月〇日に相続開始した被相続人〇に係る相続税の申告書について、調査の結果、全ての相続人に係る課税価格の合計額に誤りがあると認められましたので、次のとおり、全ての相続人に係る課税価格の合計額を計算して、更正しました。

すなわち、下記（省略）の表記載の預金及び有価証券（以下「本件預金等」といいます。）は、次の理由により、相続財産と認められるにもかかわらず、相続税の課税価格に算入していませんでした。したがって、当該財産の価額を、あなたが納付すべき相続税額の基礎となる全ての相続人に係る課税価格の合計額に加算します。

- (1) 本件預金等の購入原資の出捐者は、被相続人であることを妻〇（以下「甲」といいます。）は認めていること。
- (2) 本件預金等の取引は、甲がその手続を行い管理運用していたといえとしても、被相続人名義の預金等の手続と併せて甲が行い、証券会社の説明は被相続人同席のうえで行われ、被相続人入院後の取引は新規の資金の投入はなく乗換えにすぎず、甲の申し述べるところからすれば、甲が被相続人に知らせることなく独自の判断で取引をしていたとは認められないことからすれば、その管理運用は被相続人の包括的同意があったと認められること。
- (3) 本件預金等を解約して他の用途に使用したことが認められないこと。

Kg 請求原因（納税者）

請求原因	
1 更正処分の存在 2 処分は違法である	※ 二重囲みは理由提示において必ず記載が必要な部分である。 ※ ○=認める、×=否認、△=不知 顕=顕著な事実

E 抗弁（課税庁） ↑

課税要件（名義預金・名義株）	要件事実	本証（証拠方法・間接事実）
1 〔被相続人に財産が帰属すること〕 ① 財産の購入原資の出捐者 ② 財産の管理及び運用の状況 ③ 財産から生ずる利益の帰属者 ④ 財産の名義人がその名義を有することになった経緯 ⑤ 被相続人と名義人との関係の総合評価 〔財産の内容〕 2 財産の種類・銘柄、数量、評価額	1 ① 購入原資の出捐者は被相続人であることを妻は認めていること ○ 1 ②-1 被相続人名義の預金等の手続も妻が行っていたこと △ 1 ②-2 証券会社の説明は被相続人同席のうえで行われたこと × 1 ②-3 被相続人入院後の取引は新規の資金の投入はなく、乗換えにすぎないこと△ 1 ②-4 被相続人に知らせることなく独自の判断で取引をしていたとは認められないこと × →その管理運用は被相続人の包括的同意があったと認められること × 1 ③ 妻名義預金等を解約して他の用途に使用したことが認められないこと × 1 ④ 被相続人の無収入の妻の被相続人の死後の生活について日頃から案じて、自己の財産を妻名義にしておこうと考えていたと認められること × 1 ⑤ 被相続人の妻であること ○ 2 財産の種類・銘柄、数量、評価額	1 ① 妻への聴き取り、取引事実 2 ②-1 伝票、依頼書、妻への聴き取り 1 ②-2 証券会社担当者への聴き取り 1 ②-3 取引事実 1 ②-4 妻への聴き取り 1 ③ 取引事実 1 ④ 妻への聴き取り
		反証（納税者）

（４）被相続人の無収入の甲の被相続人の死後の生活について日頃から案じて、自己の財産を妻名義にしておこうと考えていたと認められること。（以下省略）」

2 居住用譲渡資産の買換特例について（譲渡所得）

（１）租税優遇措置の立証責任

租税優遇措置の立証責任について、一例として、名古屋地裁平成 18 年

2月23日判決（判タ1223号157頁）は次のように判示する。

すなわち、「一般に、国民の自由を制限し義務を課する性質を有する処分、すなわち不利益処分とか侵害処分といわれるものの適法要件については、行政庁側にその主張立証責任が存するというべきであるから、かかる処分の典型例である課税処分の根拠となる事実、すなわち、所得の存在及びその金額などの課税要件事実についても、原則として課税庁が主張立証責任を負うと解すべきである。」と一般原則を述べた上で、「もつとも、課税要件の中には、租税法が一般原則に対して特に恩恵的、政策的に租税を減免するための要件として定めているものがあるところ、これらは課税権の発生障害要件ないし消滅要件としての性格を有すると考えられる上、証拠収集の容易性や当該課税要件を定める規定の立法趣旨等を考慮すると、納税者に立証責任を負担させ、又は課税庁が外形的事実を主張立証した場合には納税者にそれを覆すことについての事実上の負担を求めるのが相当と考えられる。」とし、「しかるところ、措置法35条の定める居住用財産の譲渡所得の特別控除は、(…)個人が自ら居住の用に供している家屋及びその敷地等を譲渡するような場合には、これに代わる居住用財産を取得するのが通常であるなど、一般の資産の譲渡に比して特殊な事情があり、担税力も高くない事例が多いことを考慮して設けられた特例措置であること、居住用財産であるか否かは、通常、納税者において最も容易に立証できる事項であること、この適用を受けるためには、確定申告において、居住用財産であることを示す事情の記載等を要求する（措置法35条2項）など、立法趣旨としては、納税者にその要件充足の事実を明らかにする負担を課そうとしていると考えられることなどを総合すると、上記特別控除を受ける要件としての居住用財産該当性の事実は、納税者の主張立証責任に属すると解するのが相当である。」と判示している。

租税優遇措置について、課税障害要件としての性格だけではなく、証拠収集の容易性や当該課税要件を定める規定の立法趣旨等を考慮してその立証責任を考えねばならないことを明らかにしている。

(2) 事例

イ 事例の概要

納税者が、自宅として居住していた所有土地建物を売却し、1棟のマンション中に存する2つの区分建物を取得し、2つの区分建物が一体として買換特例制度の適用を受けるものとして確定申告をしたところ、課税庁（行政事件訴訟法が平成16年に改正された以降は、「処分行政庁」と記載するのが正しいが、記載の便宜上、以下「課税庁」と統一する。）から、2つの区分建物のうち同制度の適用を受けるのは一方の区分建物だけで、他方の区分建物は同制度の適用を受けないとして、更正処分を受けた事例を考えてみる⁽⁸⁵⁾。

居住用譲渡資産の買換特例の適用に際して（原処分当時は、租税特別措置法36条の6。以下「本件特例」という。）、納税者は、ひとつのマンションの階の異なる二つの物件（以下「甲物件」、「乙物件」といい、甲物件には長女の夫が、乙物件には納税者及びその長女が住民登録をしている。）を購入し、その長女夫婦の介護を要する状況であったことから、二つの物件を一体利用していたことに基づき、これらが当時の租税特別措置法施行令24条の5第6項において準用されている租税特別措置法施行令24条の2第9項にいう「一の家屋」といえるかが争点となったものである。

この点、課税庁は、一の家屋といえるか否かは、建物の規模、構造、間取り、設備、各建物間の距離等の客観的状況を重視すべきであり、納税者の使用状況等の主観的事情は重視すべきでない旨の主張を行い、結果、上記主張が受け入れられた。

ロ 分析

(イ) 譲渡収入、取得費、譲渡費用は課税庁が主張、立証を要する課税要件事実であり、理由提示に際しては、課税庁において主張すべき事実

(85) 東京地裁平成21年8月27日判決（裁判所HP）。なお、その控訴審判決は、東京高裁平成22年4月21日判決（裁判所HP）である。

であるが、それが申告された事実で、課税庁もそれについて争わないのであれば、申告された事実である旨を明示して、理由の提示においては、その理由の記載を省略することも可能である⁽⁸⁶⁾と考える。

- (㉞) 居住用買換特例の各要件については、権利障害要件事実であり、居住用譲渡資産の特例として上記(1)に述べたと同様の事情があることから、納税者が主張、立証を要する事実であり、理由提示に際して課税庁の主張を要しない事実であるが、納税者が本件特例の適用を申告しており、課税庁がそれを否認して更正する場合には、争点が明らかであることから、理由提示の不服申立便宜機能からして、否認に係る事実の記載をする必要があるものとする。
- (㉟) 「一つの家屋」をどのように理解するかは解釈上の問題であり、記載は要しない(裁判法理〔2〕)。

上記に基づいて、要件事実整理表を抜粋して記載すれば次のとおりになる。

ハ 記載例

「あなたが、平成〇年〇月〇日に提出した平成〇年の所得税の確定申告書において、調査の結果、あなたが申告された長期譲渡所得の金額に誤りがあると認められましたので、下記のとおり、長期譲渡所得の金額を算出し、更正しました。

記

1 買換資産の取得価額

あなたは、租税特別措置法第36条の6の適用があるものとして(以下「本件特例」といいます。)、〇に所在する取得価額〇円で取得した〇号室の区分建物(以下「甲物件」といいます。))及び同地に所在する取得価額〇円で取得した〇号室の区分建物(以下「乙物件」といいます。))

(86) 後の訴訟において、納税者に対して自白の適用がある事実となる(民訴179)。申告された事実の中には、何ら書類の添付も必要とされない事実もあることから、申告された事実が真実との推定を受けることはないとする。

K g 請求原因（納税者）

請求原因
1 更正処分の存在
2 処分は違法である

※ 二重囲みは理由提示において必ず記載が必要な部分であり、太線囲みは必要に応じて記載が必要な部分である。

E 抗弁（課税庁） ↑

課税要件（譲渡所得）	要件事実	本証（証拠方法・間接事実）
1 譲渡収入 2 取得費 3 譲渡費用 所 33	1 平 17. 11. 12 X → D 309, 400 千円契約 引渡 H18. 2. 3 2 5 % 15, 470 千円 3 9, 820 千円	いずれも申告事実である。

R 再抗弁（納税者） ↑

課税障害要件（居住用買換え）	要件事実	本証（証拠方法・間接事実）
1 譲渡資産 所有期間 10 年超 2 譲渡資産 居住期間 10 年以上 3 買換資産 面積区分所有建物 50 ㎡～280 ㎡ 4 買換資産 二以上の家屋取得 ならば、主として居住用の一の 家屋 措法 36 の 6、令 24 の 5⑥、令 24 の 2⑨	1 母土地 S24. 7. 4 建物 S33. 5. 23 母→X相続 2 (判決から居住期間不明) 3 甲物件 88. 43 ㎡ H17. 12 取得 C居住 乙物件 88. 43 ㎡ H18. 2 取得 X, B居住 4 甲物件、乙物件を一体使用 二以上の家屋ではない。	4 甲、乙物件一体として使用 ・乙物件のみでは狭少 ・Xは要介護2 反証（課税庁） 4 甲、乙物件いずれもLD、 洋室3、キッチン、浴室、トイレ等 がある。 甲と乙は別の階に存在

す。)を買換資産として申告を行っているところ、甲物件、乙物件はそれぞれ別の階にあり、いずれもリビングダイニング、洋室、キッチン、浴室、トイレ等を備え、構造上別の家屋と認められることから、二以上の家屋を取得する場合に該当し、両物件に本件特例を適用することはできず、あなたが現に居住する乙物件のみに本件特例の適用があります（措置法施行令 24 の 5⑥（筆者注：現行の措置法施行令 24 の 2⑫二）、同令 24 の 2⑨二）。したがって、本件特例の適用における買換資産の取得価額は、〇円となります。

2 長期譲渡所得の金額

上記 1 から、長期譲渡所得の金額を再計算したところ、当該金額は、別表のとおり、〇円となります。（以下省略）」

3 土地の評価について 1（相続税、評価通達、広大地）

(1) 通達の外部的効力

通達に基づき行政手続法上の理由提示を行うことの行政手続法上の合法

性については、第1章第2節の2において詳述した。ここでは、要件事実論との関係で通達による立証責任の分配を論じることとするが、その前提として、まず通達が、国民に対しての直接的な拘束力、いわゆる外部的効力を有するかが問題となる。

通達は、行政機関が策定する一般的な法規範である行政法規の一形式であり、行政機関の内部関係における規範を定めるための形式である。そして解釈基準は、法令の解釈を統一するため、上級行政機関が下級行政機関に対して発する基準であり、下級行政機関に対してのみ拘束力を有し、国民も裁判所の通達に拘束されないとされ、通達の内容が法の正しい解釈に合致するものである以上、課税処分は法の根拠に基づく処分と解されることになる⁽⁸⁷⁾とされている。

この点、評価通達についての東京地裁平成4年3月1日判決（判時1416号73頁）⁽⁸⁸⁾では、「相続税法22条は、相続財産の価額は、特別に定める場合を除き、当該財産の取得の時における時価によるべき旨を規定しており、右の時価とは相続開始時における当該財産の客観的な交換価格をいうものと解するのが相当である」とし、「しかし、客観的な交換価格というもの⁽⁸⁷⁾が必ずしも一義的に確定されるものではないことから、課税実務上は、相続財産評価の一般的基準が評価通達によって定められ、そこに定められた画一的な評価方式によって相続財産を評価することとされている。これは、相続財産の客観的な交換価格を個別に評価する方法をとると、その評価方式、基礎資料の選択の仕方等により異なった評価価額が生じることを避け難く、また、課税庁の事務負担が重くなり、課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがあること等からして、あらかじめ定められた評価方式によりこれを画一的に評価する方が、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的であるという理由に基づくものと

(87) 最判昭33・3・28民集12巻6号862号。

(88) その他東京地判平4・7・29訟月39巻5号938頁、東京地判平5・2・16判タ845号240頁参照。

解される」とされた上で、「そうすると、特に租税平等主義という観点からして、右通達に定められた評価方式が合理的なものである限り、これが形式的にすべての納税者に適用されることによって租税負担の実質的な公平をも実現することができるものと解されるから、特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ右通達に定める方式以外の方法によってその評価を行うことは、たとえその方法による評価額がそれ自体としては相続税法 22 条の定める時価として許容できる範囲内のものであったとしても、納税者間の実質的負担の公平を欠くことになり、許されないものというべきである」と判示されている。

すなわち、評価通達による画一的な評価は、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減を根拠とし、併せて個々通達で定められた評価方法が合理的な限りにおいて、形式的に全ての納税者に適用されることによって租税負担の実質的な公平をも実現できるようになり、特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ右通達に定める方式以外の方法によってその評価を行うことは許されないということである。このことは評価通達が直接に行政先例法として外部的効力を有することを認めたものと解することもできるが⁽⁸⁹⁾、行政法の分野での慣習法の比較的難しいこと及び最高裁判例での直接の明示でないことから、行政先例法としてまで認められなくとも、評価通達が法の正当な解釈を提示しており、それが平等原則等を介して、裁判において多数認容された結果、強い間接的な拘束力を有するに至っていると解するのが妥当である⁽⁹⁰⁾⁽⁹¹⁾。

(2) 評価通達の合理性

上記判決でも述べられているとおり、評価通達が間接的拘束力を有する

(89) 金子・前掲注(5)・552頁。

(90) 今村隆「税法における『価格』の証明責任」石島弘ほか編『山田二郎先生喜寿記念 納税者保護と法の支配』322頁(信山社、2007)参照。

(91) なお、評価通達以外の法令解釈通達については、個々の法規の構造等から立証責任の分配を解することができるのであり、ことさらに間接的拘束力を問題とせず、立証責任の分配についての解決を導くことができるものと考えられる。

には、その前提として、評価通達に定められた評価方式が合理的なものとなければならない。

この合理性とはどのようなものと解するべきであろうか。

この点、東京地裁平成8年9月11日判決（行裁例集47巻9号771頁）は、固定資産税の登録価格の違法に関する判断について、次の判断順序に従うべきことになる旨判示する⁽⁹²⁾。

すなわち、第一に、評価方法の選定、標準宅地の選定、標準宅地の価格と基準宅地の価格との均衡及び標準宅地の評価額から対象土地への比準の方式が評価基準及び市町村長の補正に関する基準（取扱要領等）に従ったものであるかどうか（基準適合性）、第二に、右評価基準等が一般的に合理性を有するかどうか（基準の一般的合理性）、第三に、評価基準による評価の基礎となる数値、すなわち、標準宅地の価格が賦課期日における適正な時価であるかどうか（標準宅地の価額の適正さ）が審理されるべきであるという。

これを、比喩的にいえば、登録価格を P 、対象宅地の個々の要素を x 、標準宅地の価額を $f1$ 、評価基準等を $f2$ という変数とすると、方程式 $P = f1 \cdot f2(x)$ とみることができ、基準適合性⁽¹⁾とは、 P が x の要素を正確に反映し、 $f1 \cdot f2$ として算定されているかどうかという問題であり、基準の

(92) この判決の上告審である最判平15・6・26（民集57巻6号723頁）は、市町村長が、評価基準によって、固定資産の価格を決定しなければならないと定めていることは（地方税法403条1項）、全国一律の統一的な評価基準による評価によって、各市町村全体の評価の均衡を図り、評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消するために、固定資産の価格は評価基準によって決定されることを要するものとする趣旨であり、適正な時価の意義については、正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格、すなわち、客観的な交換価値と解すべきであり、法もこれを算定するための技術的かつ細目的な基準の定めを自治大臣の告示に委任したものであって、賦課期日における客観的な交換価値を上回る価格を算定することまでも委ねたものではない旨判示している。

これは、固定資産税における評価基準が、評価通達の特別評価の方法を有していないことから、時価による制限を認めたものと解され、この構造が、そのまま評価通達の判断に適用されないと判断される。

したがって、本文における判断順序は、評価を行う際の一般的な思考方法として理解されたい（上記最高裁も評価の判断順序についての判示はなされていない。）。

一般的合理性②とは、 f_2 が合理性を有するかという問題であり、標準宅地の価額の適正さ③とは、 f_1 が正しい数値であるかという問題であるといえる⁽⁹³⁾。

上記の比喩を、相続税の評価における評価通達に当てはめて考えてみるならば、対象土地の個々の要素は x 、路線価は f_1 (先の固定資産税における評価においては、標準宅地の適正な時価の評定の後に主要街路、その他の街路の路線価額の付設を経て、個別の対象土地の補正を行うことになるが、評価通達においては、各対象土地の(正面)路線価が出発点となる点が異なっていることになる。)、個々の土地の加減算すべき要素は f_2 と表され、評価額は、上記と同じく $f_1 \cdot f_2(x)$ と表されることになる。そして、基準適合性①とは、 P が x の要素を正確に反映し、 $f_1 \cdot f_2$ として算定されているかどうかという問題であり、基準の一般的合理性②とは、 f_2 が合理性を有するかという問題であり、路線価の適正さ③とは、 f_1 が正しい数値であるかという問題であるといえる。

上記の基準の一般的合理性②の点について、東京地裁平成 11 年 12 月 17 日判決(税資 245 号 930 頁)は、相続の対象となった宅地の価額の評価に際しては、路線価に対して、奥行価格補正、側方路線影響加算等の補正を行うこととされており、各補正率についても不合理な点はなく、宅地の客観的時価の算定方法としての一般的合理性を有するものといえる旨判示しており、これは、取り上げられる個々の要素が、土地の評価を左右する(又は十分関係する)要素と認められるものであり、その範囲も十分合理的な範囲にあると認められるということである。

また、上記の路線価の適正さ③の点については、上記判決の控訴審判決である東京高裁平成 12 年 11 月 14 日判決(税資 249 号 502 頁)は、「路線価は、売買実例価格、公示価格、精通者意見価格等を基としてその路線

(93) 今村・前掲注(90)・317 頁では、標準宅地の価額を x としているが、それから直接に対象土地の評価が導き出せるものではないから、標準宅地の価額を変数の主要なものとして考えることが、より汎用性のある説明になるものと思われる。

に面する標準的画地の価額として国税局長が評定するものとされ、最近においては原則として公示価格の 80 パーセントとなるよう価額決定されているものであるから、相続税の取得財産の価格評価に当たり、相続税法 22 条にいう時価を示すものとして右路線価を用いることは適法であり、租税負担の公平と効率的な税務行政の遂行という観点からも合理性があるものというべきである。」と判示しており、その合理性が認められるところである。

以上のことから、評価通達は合理性を有し、その結果、間接的な拘束力を有するものと解される。

(3) 評価通達における立証責任

次に、上記の通達の効力を前提として、通達に記載されている内容を要件事実として主張する場合、それはどのようになされるべきか。

イ 相続により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時点における時価であり（相続 22）、時価とは、課税時期において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、評価通達の定めによって評価した価額である（評通 1）。

時価は、一般的、抽象的概念であることから、規範的要件であり、その成立を基礎づける具体的事実（評価根拠事実）が、主要事実であり、要件事実である⁽⁹⁴⁾。したがって、評価通達に記載された各要件に該当する具体的事実が要件事実となると考えられる。

ロ 次に、その場合に、立証責任の分配を具体的にどのように考えるべきかは、第 2 節の 2（2）に述べたとおり、租税法律関係の特殊性、個々の税法規定の立法趣旨、当事者間の公平、事案の性質、立証の難易等の個別的な要素を配慮して考えられるべきものと思われる。

この点を評価通達についてみるに、評価通達が適用される場合、各項

(94) 司法研修所編『増補 民事訴訟における要件事実 第 1 巻』30 頁以下（法曹会、1986）。

の加算減算を行うことにより、時価が算出されることになるが、課税処分は侵害行為であること、時価を算定するための一部の要素（例えば路線価）のみにより時価が明らかになるものではないこと、及び評価通達各項の減算項目においても、「評価できる」としてではなく、「評価する」と記載されていることからすれば、原則、課税庁において、加減の両要素の内容を証明する必要があると考える。

ただし、減算要素の一定の項目については、個別評価を、更に軽減させる特別評価要素といえるものがあり、これは、所得税における特別損失などと同様の性質を有するものといえることから、これについては、個々の通達の記載内容にもよるが、原則、納税者に立証責任があると解する。

そして、私見としては、原則、上記のように理解した上で、更に各項の個別の要件について、個々に当事者間の公平、立証の難易度から検討して、納税者の協力なくして集められる資料に基づいて判断できる事項については、課税庁が立証責任を負い、納税者の資料の提出等があって、初めて適否の判定ができる事項については、納税者に立証責任があるものと考えてことが、より妥当な結論を得られるものと考えて（民法の錯誤（民 95）を想起すれば、このことは、決して特殊な例ではない）。

（４）広大地評価への当てはめ

上記の各点から、広大地の評価（評基通 24—4）について、各要件及び立証責任を一試論として考えてみるならば、広大地は、通常の要素に足して、著しく広大であること等の要件から、更なる減算を行うものであり、特別の評価要素といえることから、原則、納税者に立証責任があると解される。したがって、広大地の項は、課税障害要件ということになる。

その上で、個々の課税要件を検討してみる。

広大地の要件は、①その地域における標準的な宅地に比して著しく地積が広大な宅地であること、②開発行為を行うとした場合に公共公益的施設用地の負担が必要と認められること、③大規模工業用地に該当しないこと、

及び④中高層の集合住宅等の敷地用地に適しているもの（その宅地について、経済的に最も合理的であると認められる開発行為が中高層の集合住宅等を建築することを目的とするものであると認められるものをいい、以下「マンション適地」という。）でないことである（④の要件については、平成16年改正で追加された⁽⁹⁵⁾。）。

要件①の「その地域における標準的な宅地に比して著しく地積が広大な宅地であること」は、「その地域」、「その地域における標準的な宅地地積」及び「標準的な宅地地積と該当地の地積を比較して、該当地の地積が著しく広大であること」の3つの要素に分解することができる。

「その地域」とは、当該路線価が設定された「宅地の価額がおおむね同一と認められる一連の宅地」を中心として、宅地の利用状況がおおむね同一と認められる地域をいうとされ⁽⁹⁶⁾、より具体的には、①河川や山などの自然的状況、②行政区、③都市計画による土地利用の規制など公法上の規制等、④道路、⑤鉄道及び公園など、土地の使用状況の連続性及び地域の一体性を分断する場合がある客観的な状況を総合勘案し、利用状況、環境等がおおむね同一と認められる、ある特定の用途に供されることを中心としたひとまとまりの地域をいうと解される⁽⁹⁷⁾。

上記の地域を確定した後、開発状況等から、戸建分譲のための宅地の標準的な地積を判断する必要があり、これを前提に「著しく広大」か否かが判断されることになる。

ところで、著しく地積が広大な宅地であるか否は、原則、普通住宅地区

(95) 平成16年6月4日付課評2-7ほかによる改正である。併せて、要件に該当した場合の評価方法も大幅に改正されている。

(96) 金沢地判平18・4・10税資256号-101(順号10361)。当該判決において、この要件が求められる理由は、その地域における標準的な地積の土地は、開発行為を行うためには上記開発許可が必要な土地であっても、路線価自体がその規模の土地として形成された価格であるから、調整を行う必要がないこと、その地域における標準的な規模の宅地は、他の標準的な規模の宅地と同様の利用に供せられることが予想でき、公共公益的施設用地を負担してまで戸建住宅分譲用地として開発される可能性が乏しいことにあると解せられると判示されている。

(97) 平18・12・8裁決・裁決事例集72巻565頁。

等に所在する土地であれば、各自治体が定める開発許可面積基準以上のものが、それに該当するものと平成 16 年の評価通達改正以降捉えられており⁽⁹⁸⁾、この要件の納税者の立証は容易となった。

しかしながら、「その地域」の範囲において、要件②の道路開設の必要性及び要件④のマンション適地の要否が判断されることになるから、現在でも、その立証が全く必要とされなくなったのではない。したがって、「その地域」の範囲及び標準的宅地地積を確定することは、現状、要件①においてよりも、要件②及び④において機能しているが、広大地による減額を判断するための基本的要素として、納税者に立証責任があるものと解したい。

そうすると、要件①においては、「その地域」の範囲及び標準的宅地地積（これらから、著しく広大か否かの判断は、平成 16 年以降は原則不要となったものと解される。）並びに該当地が開発許可基準以上の地積を有することを、納税者において主張する必要があることになる。

次に、要件②の「開発行為を行う場合、公共公益的施設用地の負担があること」とは、都市計画法第 14 条《定義》に規定する道路、公園等の公共施設の用に供される土地及び都市計画法施行令第 27 条に掲げる教育施設、医療施設等の公益的施設の用に供される土地をいい、その負担の必要性については、経済的に最も合理性のある戸建住宅の分譲を行った場合においてその負担が必要となるか否かによって判断するのが相当なものと解され、多くは、当該開発区域内に開設される道路の開設の必要性により判断することが相当である⁽⁹⁹⁾。そして、その必要性を判断するための前提として、その地域における標準的な戸建分譲のための宅地の地積を確定する必要があることになる。

そして、上記の各点は、具体的にどのような開発行為を行うかと深く関連し、個別的事情が大きい要素といえることからすれば、納税者に立証責任があるものと解する。

(98) 肥後治樹編『財産評価基本通達逐条解説』138 頁（大蔵財務協会、2010）。

(99) 肥後・前掲注(98)・141 頁。

以上のことからすれば、要件②においては、その地域における標準的な宅地の地積及びそれに基づいた道路開設の必要性を主張することが納税者において必要となる⁽¹⁰⁰⁾。

要件③の大規模工業用地内でないこと及び要件④のマンション適地でないことは、括弧書きにおいて、「除いて」とされていることから、原則に対する例外であり、課税障害要件の適用を否定する（課税庁が立証責任を負担する）課税再障害要件と考える。

そして、評価対象地がマンション適地と認められる場合とは、その評価対象地における用途地域・建ぺい率・容積率や地方公共団体の開発規制等が厳しくなく、交通、教育、医療等の公的施設や商業地への接近性から判断（社会的・経済的・行政的見地から判断）して、マンション適地等と認められる場合や評価対象地の「その地域」に現にマンション等が建てられており、また、現在も建築工事中のものが多数ある場合、つまり、マンション等の敷地としての利用に地域が移行しつつある状態で、しかもその移行の程度が相当進んでいる場合をいうものと解するのが相当である⁽¹⁰¹⁾。

また、容積率が300パーセント以上の地域内にあり、かつ、開発面積基準以上の土地は、戸建住宅の敷地用地として理由するよりもマンション敷地として利用する方が最有効使用と判定される場合が多いことから、原則

(100) 開発に際して、路地状部分を有する土地を組み合わせる方法（以下「路地状開発」という。）も認められるところ、路地状開発により戸建分譲を行うことが経済的に最も合理性のある開発に当たるか否かについては、①路地状部分を組み合わせることによって「その地域」における標準的な宅地の地積に分割できること、②都市計画法等の法令に反しないこと、③容積率（建築基準法第52条《容積率》）及び建ぺい率（同法第53条《建ぺい率》）の計算上有利であること、④評価対象地を含む周辺地域において路地状開発による戸建分譲が一般的に行われていること、といった点を基に判断すべきものとする裁判がある（平19・7・9裁判、裁決事例集74巻342頁。④については、「その地域」よりも広い（と思われる）周辺地域という概念を用いて判断することからすれば、容積率及び建ぺい率の点から、道路開設に比べて、建物の建築には有利に働くことは当然であることから、課税庁は、上記①及び④を反証として主張することになると思われる。

(101) 平19・7・9裁判、裁決事例集74巻326頁。

として広大地に該当しない⁽¹⁰²⁾。

これらのことからすれば、要件④は、容積率が 300 パーセント以上であること、又は、マンション等の敷地としての利用に地域が移行しつつある状態で、しかもその移行の程度が相当進んでいる場合が課税要件といえ、これらはいずれも、周囲の状況から客観的に判断されるものであり、課税庁に立証責任があるものといえよう⁽¹⁰³⁾。

上記の点を踏まえて、ブロック・ダイアグラム（次頁）を作成すれば、納税者が、広大地の適用要件として、著しく広大であること及び開発行為を行う場合に公共公益的施設用地の負担があることを主張し（再抗弁）、その否認及び他の要件の不具備を、課税庁が主張することになる（再々抗弁）。これからすれば、通達を要件事実としてまとめることができることの例証となる（なお、解釈前提である評価通達の間接的拘束力（X）及び評価通達の合理性（Y）は、理由提示には必要がなく、不整形地（評基通 20）の立証構造については、本例と直接かかわらないことから、いずれも省略した。）。

（3）事例

イ 事例の概要

以上のことを前提に、例として、広大地の評価が争いとなった事例を挙げる⁽¹⁰⁴⁾。

本件における争点は、①〔ブロック・ダイアグラムにおける課税要件 1-1、以下同じ。〕評価通達 24-4 にいう「その地域」の意義及び範囲、②〔課税要件 1-2〕「標準的な宅地の地積に比して著しく地積が広大な宅地」の意義、及び③〔課税要件 2〕開発行為を行うとした場合に公共公益的施設用地の負担が必要と認められるかであった。

(102) 肥後・前掲注(98)・142 頁。

(103) なお、広大地の適用は、申告された事実の否認として課税庁が否認事実を主張するか、更正の請求として、納税者が適用事実を主張することとなるから、立証責任自体が争われることは少ないものと思われる。

(104) 前掲注(93)の裁判例である。本件は、平成 16 年通達改正前の事例である。

K g 請求原因（納税者）

請求原因	※ 二重囲みは理由提示において必ず記載が必要な部分であり、太線囲みは申告事実の否認など必要に応じて記載が必要な部分である。
1 更正処分の存在 2 処分は違法である	

E 抗弁（課税庁） ↑ ※ ○=認める、×=否認、△=不知 頭=顕著な事実

課税要件（通常評価）	要件事実	本証（証拠方法・間接事実）
X 評価通達の間接的拘束力 Y 評価通達の合理性 1 評通 14 ないし 18 の路線価額の加減算要件	(X, Y は理由提示には不要) 1 評通 14 ないし 18 の路線価額の加減算に該当する事実	1 公図。測量図等

R 再抗弁（納税者） ↑

課税障害要件（広大地）	要件事実	反証（課税庁）
1 その地域の標準宅地地積に比して著しく面積が広大であること 1A-1 その地域の確定 = 宅地の利用状況がおおむね同一と認められる地域 1A-2 その地域の標準的宅地地積 1A-3 該当地積が著しく広大 1B 開発許可基準以上の地積があること 2 開発行為を行う場合、公共公益的施設用地の負担があること 2-1 道路の敷設が必要であること 2-2 2-1 が最有効利用であること 評通 24-4	1A-1 地域確定の要素と事実 1A-2 標準的宅地の地積を判断するための事実 1B 開発許可基準以上の地積があること 2-1 [1-1, 2 を前提として] 道路開設が必要な事実（道路開設図） 2-2 [反証に対する反論] 路地状開発が一般的ではない事実等	1A-1 地域確定の反証事実 1A-2 標準宅地地積の反証 1B 著しく広大されない特別の場合である事実 2-2 路地状開発ができること等 周辺地域において路地状開発が一般的である事実

D 再々抗弁（課税庁） ↑

課税再障害要件（広大地）	要件事実
A 大規模工業用地内にあること B マンション適地であること B-A 容積率 300%以上であること B-B マンション等の敷地としての利用に地域が移行しつつある状態かつ、その移行の程度が相当進んでいる場合	A 大規模工業用地内にある事実 B-A 容積率 300%以上である事実 B-B その地域においてマンション開発が多数あり、それが進んでいる事実

すなわち、納税者は、①その地域とは売買実例により時価を把握できる範囲の地域のことであり、②45 例の売買実例によれば、標準的な宅地の地積は 200 平方メートルとなり、本件土地の地積 870 平方メートルは著しく広大な宅地であり、③取引可能性の低い開発行為は、合理的な開発行為とはいええないという観点からすれば、200 平方メートルを基準として区画を開発すれば公共公益的施設用地の負担が生じるところとなる

と主張したのに対して、課税庁は、①その地域とは利用状況がおおむね同様と認められる宅地のまとまりのことをいい、本件各土地が都市計画法9条10号に規定する準工業地域に所在していること、本件各土地周辺の土地は、主に、中小の工場、事務所、倉庫等の敷地として利用されていて、その多くが300ないし600平方メートル程度の広さであること、本件各土地の約400メートル南側の上記地価調査基準地の面積が582平方メートルであること、本件土地周辺の土地の面積は、昭和51年の区画整理事業によって本件各土地と同程度の広さになっているが、数筆を一体として利用している土地はあっても、1筆を分筆して利用している土地はほとんどないこと等を総合して、一定の地域を確定し、②その地域内の本件各土地周辺における土地の利用状況は、中小の工場、事務所、倉庫等の敷地であり、それらの宅地の地積は、多くが300平方メートルないし600平方メートルの範囲にあり、その中でも400平方メートル台の地積のものが最も多いが、地価調査の基準地の地積は582平方メートルであることを含めて判断すれば、本件各土地が所在する地域における標準的な宅地の地積は400平方メートルないし600平方メートルであり、本件各土地の地積（870平方メートル）は標準的な宅地のおおむね2倍を超えとはいえず、本件各土地を「著しく地積が広大な宅地」ということはできず、③開発行為とは、経済的に最も合理的であると認められるものをいい、本件土地は2分割、それぞれ道路に接するように開発するのが最も合理的であり、これからすれば公共公益的施設用地の負担は生じないと主張した⁽¹⁰⁵⁾。

本判決においては、①「その地域」とは、当該路線価が設定された「宅地の価額がおおむね同一と認められる一連の宅地」を中心として、利用

(105) 平成13年における相続の事例であり、当時の評価通達24-4には、マンション適地であることとの要件はなかった（平16・6・4付改正により追加。）。

また、本件土地は、雑種地として地目登録されているが、中小工業地域内にあり、貸駐車場として利用されていたことから、宅地にもっとも類するものとして宅地比準方式により評価したものと解される（評価通達82）。

状況がおおむね同一と認められる地域のことをいい、これから一定の地域を「その地域」と認定し、②その地域における宅地の利用状況から、その地域における標準的な宅地の地積」は、400平方メートル程度と認めるのが相当であり、開発行為を行う場合に都道府県知事等の許可が必要であること及び地積がその地域における土地の標準的な地積よりも有意に広大であれば足りるとして、本件土地の地積 870 平方メートルであり、著しく広大な宅地といえるが、③開発行為とは、経済的に最も合理的であると認められるものをいい、本件においては、本件各土地をそれぞれ 2 分割し、各分割地が道路に接するように開発するのが最も合理的であり、これからすれば公共公益的施設用地の負担は生じないと判断して、納税者の主張を退けた。

ロ 分析

- (イ) 評価通達の適用を前提として、その解釈及び事実認定が問題となっていることから、評価通達に基づいて、理由の提示を行うことになる。
- (ロ) 上記 (1) ないし (2) に基づき、広大地の立証責任を分配し、ブロック・ダイアグラムに記載すれば次のとおりになる（なお、平成 16 年の通達改正前の事例であり、当時は、開発許可基準以上の地積があったとしても、著しく広大とはいえないと解されており、また、マンション適地の課税要件もなかった。）。

なお、解釈は原則として、裁判法理〔2〕から記載の必要はないが、過去に前例となる事例等がなく、通達の文言内容を明らかにしなければならぬ場合には、理由提示に際して課税庁の見解を要件事実の前提事実として記載する必要があるものとする。

- (ハ) 当該土地は、中小工場地区に所在し、それは、抗弁においても主張されることから、再々抗弁事由としての記載を省略した。

ハ 記載例

上記整理表に基づき、二重囲み及び太線囲みにより理由の提示を行えば、次のとおりになる。

なお、本件は雑種地であるが、宅地であるものとして記載した。

「あなたが、平成〇年〇月〇日に提出した平成 13 年〇月〇日に相続を開始した被相続人〇に係る相続税の申告書について、調査の結果、あなたが申告した課税価格及び全ての相続人に係る課税価格の合計額に誤りがあると認められましたので、下記のとおり課税価格及び全ての相続人に係る課税価格の合計額を計算して、更正しました。

記

1 あなたの課税価格

あなたが、相続により取得した〇所在の各土地（地番〇、〇、地積は各 870 平方メートル、以下「本件各土地」といいます。）について、財産評価基本通達 24-4（以下「広大地通達」といいます。）に定める広大地の評価により計算し、申告していますが、広大地通達における「その地域」とは、路線価が設定されている宅地の価額とおおむね同一と認められる一連の宅地を中心として、利用状況がおおむね同一と認められる地域と解され、このことからすれば、〇から〇の地域が、本件においてはこれに該当し、その地域内の本件各土地周辺における土地の利用状況は、中小の工場、事務所、倉庫等の敷地であり、それらの宅地の地積は、多くが 300 平方メートルないし 600 平方メートルの範囲にあり、その中でも 400 平方メートル台の地積のものが最も多く、地価調査の基準地の地積が 582 平方メートルであることを含めて判断すれば、本件各土地が所在する地域における標準的な宅地の地積は 400 平方メートルないし 600 平方メートルであると認められ、本件各土地の地積（870 平方メートル）は標準的な宅地のおおむね 2 倍を超えず、このことからすれば、本件各土地は、著しく地積が広大な宅地であるとは認められません。

K g 請求原因（納税者）

請求原因	※二重囲みは理由提示において必ず記載が必要な部分であり、 太線囲みは申告事実の否認など必要に応じて記載が必要な部分である。
1 更正処分の存在 2 処分は違法である	

E 抗弁（課税庁） ↑ ※ ○=認める、×=否認、△=不知 顕=顕著な事実

課税要件（通常評価）	要件事実	本証（証拠方法・間接事実）
X 評価通達の間接的拘束力 Y 評価通達の合理性 ⇒理由提示には不要 評通 14 ないし 18 の路線価格の加算要件	(判決内容からは主張内容不明) 雑種地 870 m ² 、ほぼ正方形の形状、 平成 13 年分の本件土地の路線価格 中小工場地区 奥行価格補正等の適用後の本件土地の課税価額	具体的な証明方法不明 1 13 年分の路線価図、 調整率表（評価通達） 2 公図、測量図

R 再抗弁（納税者） ↑

課税障害要件（広大地）	要件事実	反証（課税庁）
1 その地域の標準的宅地地積に比して著しく面積が広大であること 1-1 その地域の確定 納税者〔その地域とは売買実例により時価を把握できる範囲の地域〕 課税庁〔当該路線価が設定された「宅地の価額がおおむね同一と認められる一連の宅地」を中心として、利用状況がおおむね同一と認められる地域〕 1-2 その地域の標準的宅地地積 1-3 標準的宅地地積に比して、該当地の地積が著しく広大 2 開発行為を行う場合、公共公益的施設用地の負担があること 2-1 道路の開設が必要であること 2-2 2-1 が最有効利用であること 評通 24-4	1-1（解釈を前提に）45 例の売買実例から地域を確定 1-2 標準的宅地地積は 1-1 から 200 m ² が妥当 1-3 当該地積 870 m ² 著しく広大（開発許可基準は 500 m ² ） 2-1 道路開設が必要な事実 2-2 200 m ² を基準に開発を行えば、負担が生じる×（具体的な証明方法不明）	1-1（解釈を前提に） 一定の地域を確定 1-2 ①400 m ² 台の地積がもっとも多い、②近隣基準地は 582 m ² であること等から、標準的宅地地積は 400 m ² ないし 600 m ² 1-3 標準的な宅地の最少 2 倍を越える地積が著しいといえる。 おおむね 2 倍を超えるとはいえない。 2-2 〔開発行為は経済的に最も合理的であると認められるもの〕 本件土地は 2 分割、それぞれ道路に接する 負担なし

また、本件各土地に係る開発行為を想定した場合、本件各土地をそれぞれ 2 分割し、各分割地が道路に接するようにすることが経済的に最も合理的な開発行為と認められることからすれば、これにより公益的施設用地の負担が必要とは認められず、本件各土地に広大地通達の適用は認められません。

上記のことからすれば、本件各土地は、財産評価基本通達 14-2 及び 15 ないし 17 に定める方法により計算すると、表のとおり評価され、

当初申告した評価額と当該評価額との差額〇円を、あなたの課税価格に加算しました。(以下省略)」

4 土地の評価について2（相続税、評価通達、特別の事情）

(1) 「特別の事情」の記載について⁽¹⁰⁶⁾

イ 上記3(1)に記載した平成4年東京地裁判決⁽¹⁰⁷⁾は、評価通達に定められた評価方式によるべきであるとする趣旨が租税平等主義という観点からして、評価通達に定められた評価方式が合理的なものである限り、これが形式的に全ての納税者に適用されることによって租税負担の実質的な公平をも実現することができるものと解されることを述べた後に続けて、「右の評価方式を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかかな場合には、別の評価方式によることが許されるものと解すべきであり、このことは、右通達において『通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。』と定められていることから明らかなものというべきである。」として、「すなわち、相続財産の評価に当たっては、特別の定めのある場合を除き、評価通達に定める方式によるのが原則であるが、評価通達によらないことが相当と認められるような特別の事情のある場合には、他の合理的な時価の評価方式によることが許されるものと解するのが相当である。」と判示している。

ロ 上記の評価通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる場合（以下「特別の事情」という。）の課税庁からの主張は、国税庁長官の指示を受けて行われる（評基通6）。評価通達の一般的規定による評価（以下「一般評価」という。）が、時価を著しく下回ってしまうよう

(106) 川口幸彦「租税回避への対応を含む財産評価のあり方—裁判事例等の分析を中心として—」税大論叢 61号 209頁〔347頁〕(2009)。

(107) 東京地判平4・3・11判時1416号73頁。

な場合（以下、評価通達6を適用した場合の評価を、「特別評価」という。上記の例は、例えば一般評価100、特別評価200の場合である。）と、一般評価が時価を上回ってしまうような場合がある（例えば一般評価100、特別評価50）。いずれの場合も、部内的には国税庁長官の指示を受けて行う必要があることが明示されている。

他方、納税者からの特別の事情の主張は、一般評価が時価を上回ってしまうような場合である（例えば一般評価100、特別評価50。これを課税庁が認容するには、国税庁長官の指示を受けて行われることになる。う。）。。

前記したとおり、平等原則を介した通達の間接的拘束力からすれば、特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ評価通達に定める一般評価の方法以外の方法によってその評価を行うことは許されないことになるから、特別の事情がある場合に、納税者は別の評価を示すのみでは足りず、評価通達が適用できない特別の事情を主張する必要があると解される。

そうすると、要件事実としては、特別の事情を主張する側において、①特別の事情の存在及び②特別評価を主張することになる。

そして、これらについては、それを主張する側から主張・立証を待ってなされ、個別的な評価が主張されることになる。

以上の点を、ブロック・ダイアグラムにより表記すれば、次のとおりとなる（納税者が特別の事情を主張する場合の例として記載した。）。

（2）事例

イ 本事例は、納税者及び課税庁の双方が不動産鑑定評価に基づき本件宅地の評価額を行った事例である⁽¹⁰⁸⁾。争点は3つあったが、そのうちのひとつである土地の評価について検討する。また、更正すべき理由がな

(108) 東京地判平15・2・26判時1888号71頁。本判決は、土地の客観的交換価額を算定するに当たっては、取引事例比較法のみではなく、収益性に着目した収益還元法をできる限り斟酌するのが重要であると判示した。

K g 請求原因（納税者）

請求原因	※二重囲みは理由提示において必ず記載が必要な部分であり、太線囲みは申告事実の否認など必要に応じて記載が必要な部分である。
1 更正処分の存在 2 処分は違法である	

E 抗弁（課税庁） ↑

課税要件（一般評価）	要件事実	反証（納税者）
X 評価通達の間接的拘束力 Y 評価通達の合理性 1 評価通達適用による評価 1-1 路線価額 1-2 加減算要素	(X, Y は理由提示には不要) 1 路線価の価額等 1-1 路線価額 1-2 加減算要素の事実	Y 評価通達の合理性の反証事実⇒特別の事情による評価根拠ともなる。 1 個別要素の事実の反証

R 再抗弁（納税者） ↑

課税障害要件（特別の事情）	要件事実	反証（課税庁）
特別の事情 1-1 特別の事情 一般評価で評価することが著しく不相当と認められること 1-2 特別評価 評通6	1-1 路線価額・加減算要素等の一般評価が適用できない個別事実 1-2 個別評価 一般評価 > 特別評価	1-1 特別の事情が認められない根拠事実 1-2 個別要素の事実の反証

い旨の通知処分及び更正処分の両方がある事例であるが、単純化するため、納税者は当初申告において評価通達によらず不動産鑑定評価に基づき申告がなされ、それに対して更正処分がなされた事案として検討する。

ロ 分析

(イ) 評価通達6項の特別の事情について、争訟で争われた場合、通達の拘束力（X）や評価通達の合理性（Y）については、課税庁が、評価通達6項の課税要件を導き出すための解釈の前提として必要となるものと解されるが（以下「解釈前提」（X、Y等としてブロック・ダイアグラムにおいて表記する。）という。要件事実ではないことから、ブロック・ダイアグラムへの記載は要しないものとも解されるが、争訟において記載が必要となること、争点となる可能性もあることから便宜的にブロック・ダイアグラムに記載することとする。）、理由の提示に際しては、評価通達により特別の事情による評価ができるとされており、通達による記載は許容されるものと解することからすれば、解釈前提の記載は要しないこととなる。

(ロ) 課税庁は、近隣公示価格が本件相続開始時をささむ1年間に32パー

セントも下落し、路線価による評価の安全性に不安が生ずる状態にあったことを「特別の事情」として不動産鑑定評価を行ったものである⁽¹⁰⁹⁾。

- (ハ) 課税庁は、取引事例比較法に基づき本件土地を評価し、収益還元法を採用しなかった。取引事例比較の根拠となる採用した取引事例の状況及び補正等の状況並びに本件土地の個別格差に基づく補正等の記載が必要となる（本事例では表により記載されており、理由提示に際しても表により記載することになる）。理由提示に際しては、その後の納税者の不服審査における便宜を考慮し、納税者が反論できる程度の記載は必要である。
- (ニ) 本事例は、双方が不動産鑑定評価に基づき主張しているが、納税者への反論はその後の不服審査において予定されていることから、理由提示の際には不要であると考え（もちろん、必要に応じて、概括的な反論を行ってもよいが、その記載がないからといって理由提示が違法とはならないと考える。なお、本事例で課税庁は、納税者の不動産鑑定は、「公示価格による規準価格を考慮せず、収益還元法を偏重している評価したものであって評価方法として妥当性を欠くものである。」と主張している）。納税者の特別評価に対して、課税庁が一般評価により自らの要件事実を述べる場合にも、同様に、特別な事情が存在しないことの記載までは要しようが、それを超えての特別評価に対する反証は不服審査において予定されていることから、理由提示としての記載は要しないものとする。

ハ 記載例

「あなたが、平成〇年〇月〇日に提出した平成 13 年〇月〇日に相続が開始した被相続人〇に係る相続税の申告書について、調査の結果、あ

(109) 「総合土地政策推進要綱」（平成 3 年 1 月 25 日閣議決定）により、土地の相続税評価については、地価公示価格の 80 パーセント程度を目途に、その価格が付されており、急激な土地価格の下落が、路線価による評価の安定性に不安を生じる状態になったものである。

Kg 請求原因（納税者）

請求原因	※二重囲みは理由提示において必ず記載が必要な部分であり、太線囲みは申告事実の否認など必要に応じて記載が必要な部分である。
1 更正処分の存在 2 処分は違法である	

E 抗弁（課税庁） ↑

課税要件（特別の評価）	要件事実	反証（納税者）
X 評価通達の間接的拘束力 Y 評価通達の合理性	1-1 路線価額 326 万円/㎡ ○	2-2 収益還元法の詳細
1 評価通達適用による評価 1-1 路線価額 1-2 加減算要素	1-2 加減算要素の事実（判決内容からは不明） ○	再反証（課税庁）
2 特別の事情 2-1 特別の事情 一般評価で評価することが著しく不適当と認められること 2-2 特別評価 2-3 国税庁長官の指示 相税 22、評通 6	2-1 公示価格 1 年間 32%減 ○ 2-2 取引事例比較法等の内容 〔反論できる程度の概括的な要素の記載〕 × 2-3 国税庁長官の指示	2-2 公示価格による規準価格の考慮なし 2-2 収益還元法を偏重した評価 (不服審査においては詳細な反証が必要となる。)

あなたが申告した課税価格及び全ての相続人に係る課税価格の合計額に誤りがあると認められましたので、下記のとおり課税価格及び全ての相続人に係る課税価格の合計額を計算して、更正しました。

記

1 あなたの課税価格

あなたが、相続により取得した○所在の土地（地番○、地目は宅地、地積は○平方メートル、以下「本件土地」といいます。）について、不動産鑑定評価に基づき自用地としての価額○円（1 平方メートル当たり○円）として申告されています。

ところで、本件土地の近隣公示価格が、本件相続開始時をはさむ 1 年間に 32 パーセントも下落している状況からすれば、本件土地については評価通達によらずに評価する特別の事情があるものと認められ、この点について国税庁長官の指示に基づき、評価を行うこととなります（相続税法第 22 条、昭和 39 年 4 月 25 日付直資 56 ほか「相続税財産評価に関する基本通達」（平成○年○年○月○日付課評 2-6 による改正前のもの。）第 6 項）。

上記のことから、本件土地を、別表のとおり（省略）、取引事例比較法に基づき計算すると、別表のとおり評価され、当初申告した評価額と当該評価額との差額〇円を、あなたの課税価格に加算しました。（以下省略）」

5 帳簿否認について（所得税、法人税）

（1）帳簿制度の概要について

イ 青色申告者の記帳義務⁽¹¹⁰⁾

(イ) 個人の青色申告者は、不動産所得、事業所得又は山林所得（以下「事業所得等」という。）を生ずべき業務につき帳簿書類を備え付けてこれに上記各所得の金額に係る取引を記録し、保存しなければならない（所法 148）。

事業所得の帳簿書類を例に述べれば、事業所得等の金額が正確に計算できるように資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引を正規の簿記の原則に従い、整然、かつ、明瞭に記録し、その記録に基づき、貸借対照表及び損益計算書を作成しなければならないものとされている（所規 57）。原則、仕訳帳、総勘定元帳及びその他必要な帳簿を備え、取引に関する事項を記載し（所規 58）、貸借対照表及び損益計算書を作成しなければならないが（所規 61）、簡易簿記による青色申告者及び現金主義による青色申告者においては、仕訳帳、総勘定元帳及び貸借対照表の作成は任意のもものとされている（所規 64、65②）。

このことにより、帳簿書類を調査し、その調査によりこれらの金額の計算に誤りがあると認められる場合に限り、青色申告者の事業所得等の金額を更正することはできず（所法 155①）、その際にも理由提示をしなければならないとされ（所法 155②）、青色申告者に手続上の特典を与えている。

(110) 青色申告者と白色申告者との帳簿記載の差異については、日野雅彦「青色申告制度の意義と今後の在り方」税大論叢 60号 352頁（2009）参照。

(㊦) 青色申告法人は、帳簿書類を備え付けこれにその取引を記録し、当該帳簿書類を保存しなければならないとされている（法法 126、法規 54 以下）。

ロ 白色申告者の記帳義務

(イ) 平成 23 年の改正前は、個人の白色申告者で事業所得等の金額の合計額が年 300 万円を超える者は、帳簿を備え付けて事業所得等を生ずべき業務に係る総収入金額及び必要経費に関する事項を簡易な方法により記録し、帳簿を保存しなければならないかつた（平成 23 年の改正前の所法 231 の 2①）。昭和 59 年の税制改正の一環として納税環境の整備を図るために制定された⁽¹¹¹⁾。

その帳簿書類として、仕訳帳、総勘定元帳、資産負債項目記帳及び貸借対照表の作成は義務づけられていない（所規 102①②③、昭和 59 年大蔵省告示第 37 号）。

簡易帳簿及び現金主義による青色申告者と記帳義務のある白色申告者の相違は、前者には、現金等の一定の資産負債項目の記帳が必要とされるが、後者にはその必要がないところである。

調査に際しては帳簿の検査が必要とされている（所法 231 の 2②）。

(㊦) 白色申告法人は、帳簿書類を備え付けこれにその取引を簡易な方法で記録し、当該帳簿書類を保存しなければならないとされている（法法 150 の 2）。個人の白色申告者の記帳義務と同時期の昭和 59 年に制定された。

その帳簿書類とは、仕訳帳、総勘定元帳以外青色申告法人と差異はない。貸借対照表の作成も必要とされている（法規 66①、67①）。

(111) 国税庁「昭和 59 年 改正税法のすべて」50 頁においては、「白色申告者についても、記帳、帳簿その他の客観的な事実に基づいた申告を行うものとする制度的枠組みを確立する必要」から制定されたとし、昭和 58 年の中間答申を引用し「記帳、帳簿その他の客観的な資料に基づく申告制度は、申告納税制度に内在するものであり、その原点から当然に導き出されるもの」であるとしている。

ハ 個人の記帳義務者の拡大

(イ) 平成 22 年度の税制調査会内の納税環境整備小委員会における議論⁽¹¹²⁾、平成 22 年 9 月 22 日付の「納税環境整備に関する論点整理」⁽¹¹³⁾を経て、平成 22 年 11 月 25 日付「納税環境整備 P T 報告書」及び平成 23 年度税制改正大綱において、「個人の白色申告者に対する更正等に係る理由附記については、記帳・帳簿等の保存義務の拡大と併せて実施する。」「平成 24 年 1 月以降、現行の白色申告者に係る記帳・帳簿等の保存義務の水準と同程度の記帳・記録保存を行っている者については、運用上、平成 24 年 1 月より理由附記を実施するよう努めることとする。」及び「記帳・帳簿等の保存が十分でない白色申告者に対しては、その記帳・帳簿等の保存状況に応じて理由を記載することとする。」ものとされた。

(ロ) 上記に基づき、平成 23 年度税制改正においては、個人の白色申告者で事業所得等を生ずべき業務を行う者については、その所得金額による差異をなくし、白色申告者で事業所得等を生ずべき業務を行う者全てに記帳義務を課した（改正所法 231 の 2 ①）。

ただし、上記改正の適用時期は、法律の成立が延びたことから、平成 26 年 1 月 1 日から施行されることとされ（税制構築法附則 1 六イ）、

(112) 平成 22 年 4 月 28 日に開催された第 7 回の議事要旨 1 頁においては、「理由付記の議論は記帳の問題とセットで行うべきではないか。白色に理由付記を行うにしても、青色と同程度の記載を求めるのは不合理であり、むしろ理由付記の拡大と併せて、白色のうち全く何ら義務も課されていない者について何らかの記帳を求める点についても検討すべきでないか」との意見が委員から出されている。内閣府 H P / 税制調査会 / 会議資料 / 納税者環境整備委員会 / 2010 年度 / 第 7 回（2010 年 4 月 28 日開催） / 議事要旨 http://www.cap.go.jp/zei-cho/gijiroku/sennouzei/2010/_icsFiles/afieldfile/2010/11/19/sennouzei7kaia.pdf。

(113) 同書 8 頁の理由附記における小委員会・専門家委員会における論議の概要において、「白色申告者に対する理由附記については、記帳義務・帳簿等保存義務の拡大と併せて論議すべきとの意見が出された。」と記載されている。内閣府 H P / 税制調査会 / 2010 年度 / 第 3 回（2010 年 10 月 6 日） / 会議資料 / 納税環境整備に関する論点整理 http://www.cap.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2010/_icsFiles/afieldfile/2010/11/24/2zen3kait1.pdf。

併せて記帳義務が必要とされた者に対して理由提示を行うものとした（同附則 41）。

これにより記帳義務者の範囲は著しく拡大し、その際の理由の記載方法が問題となる。

（２）記載の具体的方法

イ 記帳がある場合の判例・裁判法理を要約すれば、青色申告の理由提示には帳簿書類の記載以上に信頼性のある資料を摘示して、具体的根拠を記載する必要があるが（判例法理〔6〕）、評価否認の場合には、理由提示制度の趣旨目的（判例法理〔1〕）の恣意抑制機能及び不服申立便宜機能を充足する程度に具体的に明示するもので足りる（判例法理〔7〕）ということになる。

ロ 帳簿否認をする場合に、通常、まず、帳簿書類の記載以上に信憑性のある資料の存在を確認し、次に、当該資料に基づいて一定の会計事実を確認し、最後に、帳簿書類に記載された会計事実を否認するという過程を経る。したがって、帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示することを要するという事は、このうちのもっとも根本的な部分について資料の摘示を要求するものである⁽¹¹⁴⁾。その場合、課税庁が有する証拠が直接証拠と間接証拠とで差異があるかが問題となる。

課税庁が有する証拠が直接証拠である場合はその証拠方法である資料を摘示すればよいから理論上の問題は少ない。例えば、会社に帰属する収入が個人名義の通帳に振り込まれた場合、その入金の原因が会社の収入であること及びそれが個人の通帳に振り込まれた事実を摘示することになる。

問題は、間接証拠により帳簿否認がなされる場合（課税庁が収集した資料に基づいて一定の間接事実を認定し、その上で、かかる関係事実を総合的に判断することによって、帳簿書類の記載を否認する場合）には、

(114) 伊藤一夫「青色申告に係る更正の理由提示の程度」寶金敏編『現代裁判法体系 29』78頁（新日本法規出版、1999）。

間接証拠における資料の摘示まで必要とされるかである。

この点、東京地裁平成8年11月29日判決(判時1602号56頁)は、「青色申告書における帳簿書類の記載を否認して更正をする帳簿否認の場合においては、提示理由において、そのような更正をした根拠を具体的に明示し、かつ、右認定に至る過程で収集された、帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示する(帳簿記載事実と反する事実について信憑力ある資料を摘示する)ことを要するものというべきであり、帳簿記載事実又は帳簿記載において前提とする事実に基づいて、単にその評価のみを否認する場合には、そのような評価判断に至った過程自体を、また、更正処分庁の把握した事実を加えて異なる評価をしたときは、その事実の根拠について、やはり、更正処分庁の恣意の抑制及び相手方の不服申立ての便宜という理由提示制度の趣旨に適う程度に具体的に説明又は摘示する必要があるものと解すべきである」とした上で、複数の間接事実をもって帳簿記載を否認する場合、「更正の理由とされた事実については事実に基づく資料を摘示すべしとする理由提示制度の趣旨からすれば、(…)事実認定の根拠となった資料を摘示したうえ、それらの間接事実から帳簿記載の事実を否認したことに信憑性があると判断できる程度に判断過程を記載すべきものであって、事実に関する資料の摘示又は理由の信憑性が問題とならないわけではない」と判示し、事実に関する資料の摘示又は理由の信憑性(明確な説明)が全く必要とされないのではないという⁽¹¹⁵⁾。

一方、間接証拠においては、帳簿書類との証明力との比較は困難であり、その資料の摘示は要しないとする考えもあり、伊藤一夫判事は、「間接証拠に基づく否認の場合については、処分の理由中に当該資料の摘示がなくても、当該資料から認定された一定の間接事実の摘示さえなされ

(115) その控訴審である東京高判平10・4・28は、原審を評価否認したものとして原審の判断を是認している。本件が評価否認として原審が考えていたかは明確には判別できないが、本文の判示部分は、間接事実による帳簿否認における考えとして妥当するものと考えられる。

ているならば、通常の場合は、処分適正化機能及び争点明確化機能が害されることはないものと考えられる。つまり、かかる間接事実の摘示があれば、否認に至る判断過程の重要な部分の説明を尽くすことが可能であるといえるからである⁽¹¹⁶⁾。

具体的事実に即して判断しなければならない問題ではあるが、間接事実の内容を資料を交えて具体的に記載を行えば、資料の提示がない場合より信憑性は高まるが、どこまで信憑性が高まるかは、証拠が個々においては要件事実と密接に関連していない場合もあり、直接証拠ほどの価値はないこと、多数の間接事実を証拠を交えて記載することは、反復継続的に行われる課税処分について、必要以上の困難を課税庁に強いることになり、ひいては課税の公平性を損ねるおそれもないとはいえないことから、私見としては、資料なくして事実を記載することにより恣意抑制機能及び不服申立便宜機能を果たすことができるのであれば、個別の証拠の摘示まで必要はないものと解する。

東京地裁の上記判決においても推論の基礎となる具体的事実の摘示があることにより、理由提示に違法性はないものとされている。

ハ 上記を踏まえ、要件事実論から帳簿義務者に対する理由提示を考察すれば、次の点が明らかになる。

(イ) 個人の白色申告者で記帳義務のない者については（相続税なども含まれる。）、原則的には要件事実の記載及び否認する申告事実を記載すれば足りる。証拠資料の明示は不要である。

(ロ) 記帳義務があり、記帳が実際なされている場合、それに対しての否認が必要となる。

帳簿否認については、直接証拠に基づく場合には、その資料である証拠方法を明示して、帳簿否認を行う必要となる。間接証拠に基づく場合には、原則資料の明示は不要であるが、理由提示の機能から必要

(116) 伊藤・前掲注(114)・79頁。

に応じて、納税者が反証できる程度の資料の明示を行う必要があると考える。

要件事実及び本証としての証拠資料の提示、間接事実の記載が必要となる。

ところで、平成 23 年度税制改正大綱において、「なお、記帳・帳簿等の保存が十分でない白色申告者に対しては、その記帳・帳簿等の保存状況に応じて理由を記載することとします。」(第 3 章 1 (4) ②ハ)とされているが、上記記載からすれば、帳簿記載されている部分を否認する場合には、信憑性のある証拠を示して理由を記載する必要があり(間接事実により要件事実を認定する場合には、証拠の呈示までは不要と解する。)、その記載のない部分については、具体的事実の記載で足りることになる。

(ハ) 評価否認については、理由の記載が必要であるが、証拠方法の明示は不要である。

事例及び記載例については、従来から行われている青色申告の帳簿否認であることから、本稿では行わないこととする。

6 推計課税について(所得税、法人税)

(1) 推計課税の概要

イ 推計課税の本質について

推計課税とは、税務署長が所得税又は法人税について更正・決定をする場合に、直接資料によらずに、各種の間接的な資料を用いて所得を認定する方法をいう(所税 156、法税 131)。

推計課税の本質について、大別して、事実上推定説と補充的代替手段説の二つの考えがある⁽¹¹⁷⁾。事実上推定説は、推計課税は間接的な資料と経験則を用いて事実の所得額を事実上の推定により認定するものであ

(117) 司法研修所編・前掲注(40)・199 頁。

るとする見解であり、補充的代替手段説は、推計課税は、課税標準を実額で把握することが困難で推計の必要性がある場合、租税負担の公平性の観点から、実額課税の手段として合理的な推計の方法で課税標準を算定することを課税庁に許容した実体法上の制度であると解する見解である。その相違は、①推計の必要性の位置づけ、②他の合理的な推計方法があるという主張が許されるか、及び③実額反証をどの程度許すかにある。すなわち、①推計の必要性について、事実上推定説は、推計課税は真実の所得金額の事実上の推定であることから、推計の必要性は緩やかに解することもできるが、補充的代替手段説は、推計課税は通常認定とは全く異なる課税手段であることから、推計の必要性は必ずなければならないと考える。②の他の合理的な推計方法の存在の立証許容性について、事実上推定説は、事実上の推定方法にすぎないから、より合理的な推定方法の主張は許されるとするが、補充的代替手段説は、推計課税は推計の必要性を契機にして課税庁に特別に認められた主張方法であることから、他の合理的方法があることの納税者からの主張は許されないと考える⁽¹¹⁸⁾。また、③の実額反証について、事実上推定説は、実額反証により推計課税は覆るとするが、補充的代替手段説は完全な実額反証のみによって推計課税は覆るとする。

補充的代替手段説については、推計課税の根拠規定（所法 156、法法 131）を補充的代替手段説のように読むのには無理があるとの批判があり⁽¹¹⁹⁾、理由提示記載に当たっては、事実上推定説に立って論じることとする。

ロ 推計の必要性について

推計の必要性とは、①納税義務者が帳簿書類等を備え付けておらず、収入・支出の状況を直接資料によって明らかにすることができない場合（帳簿不存在）、②帳簿書類等を備え付けているが、誤記脱漏が多いとか、

(118) 今村・前掲注(90)・312頁。

(119) 司法研修所編・前掲注(40)・202頁、今村・前掲注(36)・31頁。

同業者に比し所得率等が低調であるとか、二重帳簿が作成されているなど、その内容が不正確で信用性に乏しい場合（帳簿不備）、又は③納税義務者又はその取引関係者が調査に協力しないため、直接資料入手ができない場合（調査非協力）により、実額の把握が不可能又は著しく困難なことをいう⁽¹²⁰⁾。

推計の必要性は、推計課税の根拠規定（所法 156、法法 131）に明記されているところでなく、これらの規定がなくても推計課税が許されると考えられること⁽¹²¹⁾からすれば、いかなる場合に推計課税を選択するかは税務署長の裁量事項に属し、たとえ推計の必要性がない場合にも、推計課税が実額の範囲内にある限り、当該処分は違法とならないとする見解（訓示説）も採り得ようが、多くの裁判例が、推計の必要性を課税要件としている以上、理由提示において推計の必要性の無視することは許されないと考えられる。

したがって、①帳簿不存在、②帳簿不備、又は③調査非協力のいずれかに該当する具体的事実を理由提示として記載する必要がある。

ハ 推計の合理性について

推計の合理性としてどのような課税要件を定立すべきか。

推計方法としては、同業者比率法、実調率比率法、効率法、資産増減法、消費高法等⁽¹²²⁾があるが、いずれの方法によっても、①基礎資料の正確性及び②採用した方法的確性が必要となることは当然である。それ以外の課税要件を検討する。

まず、「推計方法はできるだけ真実の所得に近似した数値が算出されるような客観的なものであることを要する」とする考えがある⁽¹²³⁾（以

(120) 司法研修所編・前掲注(40)・105 頁及び金子・前掲注(5)・755 頁から定義を作成した。

(121) 推計課税を認める明文の規定がなくとも、推計課税が許されるとした裁判例として、大阪高判昭 31・4・7 行裁例集 7 卷 4 号 904 頁。

(122) 時岡泰・山下薫「推計課税の合理性について」司法研究報告書 30 輯 1 号 9 頁以下参照。

(123) 時岡泰ほか・前掲注(122)・6 頁。

下「客観要件」という。「納税者への適用の合理性」が要件であるとする考え⁽¹²⁴⁾は、これを選択した具体的な推計方法自体できるだけ真実の所得に近似した数値が算出され得るような客観的なものであることと説明し、例として「本件における所得率40%がXの所得金額に近似するように算出されている」こととしていることからすれば、これは客観要件が必要であると述べているものと思われる。)

しかしながら、資料の客観性は、証拠価値の問題であり、課税要件足り得ないと考える。無論、証拠価値の問題であったとしても、恣意的な数値を用いてないことは課税の正当性の根拠として重要であり、したがってこれは、採用した方法の的確性を担保する資料の概括的な主張として、理由提示が必要である。

次に、「納税者に顕著な特殊事情の考慮」を挙げる考えがある⁽¹²⁵⁾。

しかしながら、納税者の業種や住所等調査により把握された事項は、②の採用された方法の合理性の中で検討されなければならないが、それを超えた事項は課税庁は把握できないのであって（だからこそ推計課税を行うのである。）、推計課税の性質上、課税庁の主張はある程度典型的な事情にとどまるものであることは仕方ないことであり⁽¹²⁶⁾、特殊事情は納税者の再抗弁であると考ええる。

次に、「他の方法の選択可能性」を課税庁は主張立証する必要があるかを考える。

この点、金子教授は、「複数の間接資料が存在する場合には、最もよく所得を反映すると見られる資料を用いて推計しなければならない。例えば、売上金額と電力使用量とが判明している場合は、原則として売上金額を基礎として所得を推計すべきであろう」⁽¹²⁷⁾という。確かに、課税

(124) 今村・前掲注(36)・35頁。

(125) 岩崎政明「実額課税・推計課税の取消訴訟における立証責任」伊藤滋夫編『租税法の要件事実』196頁（日本評論社、2011）。

(126) 司法研修所編・前掲注(40)・205頁、今村・前掲注(36)・312頁。

(127) 金子・前掲注(5)・757頁。

庁内部において、どのような基礎資料を、いかなる方法を用いて推計すべきかを様々に検討し、そのうちで最も真実の所得を反映する合理的な方法を採用する必要はあるが、理由提示に際しては、採用された方法自体の合理性自体が問題となり、他の方法については、実際採用した方法の一論理過程にすぎないことからすれば、他の方法の選択可能性を自ら取り上げる必要はなく、納税者の再抗弁として位置づけるべきものと考ええる。

これらのことからすれば、①基礎資料の正確性及び②採用した方法的確性が課税要件となり、客観要件は証拠価値の説明として必要となり、資料の特殊事情、他の方法の選択可能性は納税者が主張立証を要する事実となる。

二 実額反証について

課税庁の推計課税に対して、納税者の実額による立証が許されるかという問題が実額反証の問題である。理由提示に際しては記載の必要はない。

この点、最近の裁判例は、納税者は、「実額反証によって推計課税の適法性を覆すためには、その主張する所得額が真実に合致することを主張立証する責任を負うものというべきであり、その主張する所得額が真実に合致すると認められるためには、その主張する収入及び経費の各金額が存在すること、その主張する収入金額がすべての取引先から発生したすべての収入金額（総収入金額）であること、その主張する経費がその収入金額と対応するものであることの三点につき、合理的な疑いを容れない程度に証明される必要があると解するのが相当である」と判示している⁽¹²⁸⁾。

推計課税の要件事実は、実額による要件事実の主張とは別のものと考えられることから、実額反証は再抗弁として位置づけものと考ええる。

(128) 東京高判平 20・10・8 税資 258 号—71 (順号 11047)。

(2) 事例

イ 事例の概要

例として、同業者比率法を採用した事例を挙げる⁽¹²⁹⁾。

本件における争点は、本件において推計の必要性が認められるか、本件における推計方法は合理的か、及び納税者の主張する事業所得の金額は実額と認められるかであった。

ロ 分析

(イ) 推計の必要性

本件は、調査非協力の事案であり、理由提示に際しては具体的に事実を記載する必要がある。すなわち、本件では、次の事実が認められた。

A (再三の調査協力依頼) 税務署の係官らは、平成〇年〇月〇日に納税者宅に臨場して以来、平成〇年〇月〇日に至るまで、納税者宅への臨場を3回行い、納税者が不在であった場合には、日時を指定して再訪問する旨や、調査担当者への連絡を依頼する旨記載した文書を納税者宅のポスト等へ2回にわたり差し置き、これらを受けた納税者との間で調査日程等の調整に係る電話でのやりとりを多数回行い、調査日程等の調整を試み、その間、調査への協力要請を継続して行うなど、納税者に対し本件税務調査への協力を繰り返し促したこと

B (納税者の対応) 納税者は、この間、平成〇年〇月〇日の臨場調査では納税者宅に待機しながら、係官による帳簿書類等の提示要請や第三者である立会人らの立退き要請に応じないという非協力的な態度を取り続けたこと

C (帳簿の未提示) 係官と合意した平成〇年〇月〇日の調査は当日になって取り消し、結局、本件税務調査において、確定申告の基となつ

(129) 東京地裁判平 20・10・8 税資 258 号—71 (順号 10929)。前掲注(128)の東京高裁判決参照。

た帳簿書類等を提示することはなかったこと

(ロ) 推計の合理性

A 推計の方法

納税者の取引先を調査することにより把握し得た事業所得に係る総収入金額に、比準同業者の平均所得率を乗じて、本件各係争年分の事業所得の金額を算出した（同業者比率法）。

B 比準同業者の抽出

本事例においては、同業者率の立証として、国税局長から管内の各税務署長にあて、一定の要件を掲げ、これに合致する類似同業者の売上高等又は原価率等を照会して報告を求める、いわゆる、通達・回答方式による方法が取られた。

通達・回答方式は、抽出要件を全て満たしている者を機械的に抽出したものであり、同署長の恣意が介在する余地はない。また、上記抽出基準により、納税者と業種業態が同一であり、その事業所が近接し、事業規模も近似している比準同業者を抽出することができ、さらに、上記抽出基準に基づいて抽出された比準同業者は、青色申告により所得税の申告をしている者であることを条件として行えば、同業者の売上金額及び必要経費の額の算出根拠となる資料の正確性は担保されており、方法として客観性を有していることから、その具体的方法が明示されれば、証拠価値の説明である客観性を説明する必要はないものと考えらる。

(ハ) 申告した事実はないことから、理由提示に際して再抗弁事実の反証として課税庁が主張すべき事実はない。

上記（１）に基づき要件事実検討表を記載すれば、次のとおりとなる。

ハ 記載例

「あなたが、平成〇年〇月〇日に提出した平成〇年の所得税の確定申告書について、調査の結果、あなたが申告された事業所得の金額に誤りが

K g 請求原因（納税者）

1 更正処分の存在
2 処分は違法である

※二重囲みは理由提示において必ず記載が必要な部分であり、太線囲みは申告事実の否認など必要に応じて記載が必要な部分である。

E 抗弁（課税庁） ↑

課税要件（推計）	要件事実	本証・間接事実
1 推計の必要性 A 帳簿不存在、B 帳簿不備、C 調査非協力 2 推計の合理性 2-1 採用した方法 2-2 基礎資料の正確性 2-3 採用した方法の的確性 3 推計を行う所得が青色申告者の不動産、事業、山林所得の金額ではないこと 所税 156	1C（調査非協力） C-1 再三の調査協力依頼した事実 C-2 C-1 に対する納税者の対応の事実 C-3 帳簿の未提示 2 推計の合理性 2-1 同業者比率法（収入金額×比準同業者の平均所得率） 2-2 収入金額の算出方法の明示（取引先の反面調査） 2-3 通達・回答方式の具体的内容 3 該当年分の申告事実	1 調査報告書等 2-2 調査報告書等 2-3 の資料の客観性（通達方式であれば、理由提示不要）

R 再抗弁（納税者） ↑

課税障害要件	要件事実	本証
A 特別の事情の存在		
B 他より合理的な推計方法が存在すること		反証（課税庁）
C 実額反証		

あると認められましたので、次のとおり事業所得の金額を算定し、更正しました。

1 事業所得の金額

当税務署の調査担当者は、平成〇年〇月〇日ないし平成〇年〇月〇日間、あなたの自宅へ3回訪ね、あなたが不在であった場合には、日時を指定して再訪問する旨や、調査担当者への連絡を依頼する旨記載した文書をあなたの自宅のポスト等へ2回にわたり差し置き、これらを受けたあなたとの間で調査日程等の調整に係る電話でのやりとりを多数回行い、調査日程等の調整を試み、その間、調査への協力要請を継続して行うなど、あなたに対し本件税務調査への協力を繰り返し促したこと、あなたは、この間、平成〇年〇月〇日の臨場調査では自宅に待機しながら、係官による帳簿書類等の提示要請や第三者である立会人らの立退き要請に応じなかったこと、及び調査担当者と合意した

平成〇年〇月〇日の調査を当日になって取り消し、結局、本件税務調査において、確定申告の基となった帳簿書類等を提示することはなかったことからすれば、あなたの事業所得の金額を実額で計算することができませんでした。推計課税を行う必要性が認められます。

そこで、所得税法第 156 条の規定に基づき、次の（１）により算出したあなたの事業所得に係る総収入金額に、次の（２）の方法により算出した比準同業者の平均所得率を乗じて、当該年分の事業所得の金額を算出しました。

- （１） あなたの取引先を調査することにより把握し得た事業所得に係る総収入金額は別表のとおりです（別表省略）。
- （２） 〇国税局長は、〇税務署長、△税務署及び▲税務署に対し、各税務署管内において所得税の納税地を有する個人事業者のうち、本件各年分ごとに次の①ないし⑤の要件のすべてに該当する者の報告を求めたところ、その報告は別表のとおりです（別表省略）。
 - ① その年分の暦年を通じて、〇業を継続して営んでいる者であること
 - ② ①以外の事業を兼業していない者であること
 - ③ 所得税の申告において青色申告の承認を受けており、青色申告決算書を提出している者であること。
 - ④ 年間の売上（収入）の金額が、次の範囲内にある者であること。
平成〇年分 〇円以上〇円以下（例えば倍半基準で選定、以下省略）
 - ⑤ 災害等により、経営状態が異常であると認められる者でないこと（以下省略）」

7 加算税について

（１）要件事実論からみた加算税の構造

イ 国税通則法は第 65 条以下に加算税を規定しており、以下、過少申告

加算税を例に取り上げる。

過少申告加算税の制度趣旨について、判例は、「過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である」と判示しており⁽¹³⁰⁾、適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図る行政上の措置であるとしている。

国税通則法 65 条 1 項において、「期限内申告書（…）が提出された場合（…）において、修正申告書の提出又は更正があつたときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき第 35 条第 2 項の規定により納付すべき税額に 100 分の 10 の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する。」とされており、要件事実は、

- ① 期限内申告をしたこと
 - ② この申告に係る課税標準等又は税額等について更正又は修正申告の提出があつたこと
 - ③ これらにより納付すべき税額があること
- である⁽¹³¹⁾。

したがって、この点についての理由提示が必要となる。

ロ 正当な理由、更正の予知の立証責任

ところで、国税通則法 65 条 4 項において、「第 1 項又は第 2 項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となつた事実のうちその修正申告又は更正前の税額（…）の計算の基礎とされていなかつたことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく

(130) 最判平 18・4・20 民集 60 卷 4 号 1611 頁。

(131) 今村・前掲注(36)・131 頁。

税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、これらの項の規定を適用する。」とされ（以下「正当な理由」という。）、さらに同条5項において、「第1項の規定は、修正申告書の提出があつた場合において、その提出が、その申告に係る国税についての調査があつたことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないときは、適用しない。」とされている（以下「更正の予知」という。）。

これらの立証責任をどのように考えるべきか。いずれについても、納税者に有利な法律効果をもたらす要件であり、納税者側に立証責任があるとするのが通説・判例（裁判例）である⁽¹³²⁾。

したがって、正当な理由及び更正の予知いずれも、障害要件ということになる。

障害要件として障害要件事実、具体的な事実が要件事実となる⁽¹³³⁾。

ハ これらのことから、過少申告加算税において提示すべき理由は、上記イに述べた要件事実で十分ということになる（もちろん、納税者が明らかに正当な理由の存在を争い、その主張する事実が明らかでない場合に、課税庁が不服申立てに先立って正当な理由の不存在を記載することを否定するわけではない。）。

(132) 金子・前掲注(5)・890頁は権利障害要件にあたるからという。今村・前掲注(36)・134頁、138頁。正当な理由について、最判平11・6・10判時1686号50頁。更正の予知について、東京地判昭56・7・16行集32巻7号1056頁。

(133) この点最高裁は、前記の制度趣旨の判例において、前記判示に続けて、「同項にいう『正当な理由があると認められる』場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。」と判示し、正当な事由の判断範疇を明らかにしており、この観点から具体的事実を検討する必要がある。

K g 請求原因（納税者）

請求原因
1 加算税賦課決定処分 2 処分は違法である

E 抗弁（課税庁） ↑

課税要件（過少申告加算税）	要件事実	本証（証拠方法・間接事実）
1 期限内申告をしたこと 2 この申告に係る課税標準等又は税額等について更正又は修正申告の提出があったこと 3 これらにより納付すべき税額があること	1 ○年○月○日に当初申告 2 ○年○月○日に修正申告（更正） 3 税額○円にて加算税額○円	1 当初申告書 2 修正申告書、更正通知書 3 2の記載内容

R 再抗弁（納税者） ↑

課税障害要件	要件事実
A 正当な理由があること B 更正の予知事由の不存在	A、Bについての具体的事実

正当な理由及び更正の予知は、後の不服申立てにおいて納税者が主張するところになり、不服審査庁からそれに対する明確な理由が明示されることになる。

(2) 記載例

「あなたが平成○年○月○日に提出した○税の修正申告書（当初申告は期限内申告）により納付すべきこととなる○税額○円に、国税通則法第 65 条の規定により計算した過少申告加算税○円を賦課決定しました。」

第 5 節 小括

以上、具体的記載例の検討を通して、要件事実論を用いた理由提示の方法の要点を簡記する。

1 要件事実論を用いた理由提示の方法は、次のとおりである。

(1) 裁判例・学説の分析・検討により、課税要件を切り出す。

(2) 課税要件について、基本的には権利制限・拡張区分説の視点に立ちながらも、原則的には法律の規定を手掛かりにして、根拠・障害・消滅要件への分類を行い、必要に応じて個別的事情に基づき立証責任の修正を行う。

その場合、個別的事情として検討すべき要素は、租税法律関係の特殊性、個々の税法規定の立法趣旨、当事者間の公平、事案の性質、立証の難易等である。

(3) 具体的事実を、個々の要件事実として確定していく。その際、「要件事実整理表」に基づき間接事実、証拠、反論を本証、反証欄に分類し記載することが、今後の争訟を勘案すれば便宜である。

(4) 以上に基づく理由の提示により、その存否を巡り、その後の争訟が行われることとなることから、課税要件事実の記載は不可欠である。

また、申告されている課税障害要件事実（再抗弁事実）について。それを否認する場合には、その否認事実を記載することが必要である。

2 各具体例の検討等を通して、要件事実論から明らかになった点を整理すれば、次のとおりとなる。

(1) 課税物件の帰属については、名義人と納税者が同一である場合には理由の提示の必要はないが、名義人と納税者が異なる場合には、理由の提示が必要となる。

(2) 通達に基づく理由の提示は認められるが、個々事実の内容等により立証責任が分配され、理由の提示がなされることになると考える。

(3) 直接証拠により帳簿否認を行う場合には、より信憑力のある証拠を理由の提示として記載する必要がある。間接証拠により帳簿否認する場合には、原則証拠の提示は不要と解する。

また、帳簿記載のない白色申告者の場合には、課税要件事実についての証拠の明示は、理由提示には不要である。

(4) 再抗弁事実となる課税障害事実は、納税者の主張・立証が必要となる事実である。

イ 租税特別措置法上の課税障害事実は、納税者が立証責任を有する事実であるが、通常は申告された事実であり、争点が明確であることから、それを否認した場合には、課税庁が、理由の提示をする必要がある。

ロ 加算税の正当な理由や更正の予知は、納税者において主張、立証が必

要となる課税障害事実であるから、理由提示において記載の必要はない。

3 要件事実論を用いた手法の機能

課税訴訟において要件事実を論じる意義について、今村隆教授は、第1に、要件を抽出するに当たり、要件と効果を規定する法規の構造を解明することとなり、当該法規の趣旨に照らして、それぞれの要件の解釈を行うことに役に立つこと（解釈論での効用）、第2に、当事者の言い分から、法的に意味のある主張を抽出し、争点は何であるかを要件レベルで的確に把握することに役立つこと（争点整理での効用）、第3に、争点ごとに、その争点に対する証明責任の所在を明らかにし、また、その争点に対しどのような必要十分な最小限の事実は何かということを確認することにより、何についての立証が最小限必要であるかを検討することができること（立証での効用）にあるという⁽¹³⁴⁾。

これに足して、上記具体例の検討を通して、争点整理での効用を機能として述べるならば、次の各点にあると考える。

(1) 争点明示機能

何が争点となるか、当方の主張と証拠・論拠は何かが、要件ごとに明示される。

(2) 争訟対応機能

争訟における設計図となり、その後の争訟において、迅速かつ確な対応ができる。

(3) 客観化機能

評価的事実を排除し、評価根拠事実を記載することになるから、課税庁の恣意性の抑制に寄与する。

(4) 争点外確認機能

争点外で確認しなければならない事項を浮かび上がらせる。

(134) 今村隆「再論・課税訴訟における要件事実論の意義」税大ジャーナル 10号(2009) 51頁。これらの点は課税訴訟に限らず、徴収における要件事実を考える上でも同様に有効であると考えられる。

(5) 理由提示機能

要件事実等を記載すれば、理由提示ができることから、その記載に過不足がなく、また、簡易に行うことができる。

上記(3)が、理由提示制度の趣旨である恣意抑制機能を果たし、(1)及び(2)が不服申立便宜機能を果たしていることになる。

これらのことからすれば、要件事実論を用いた手法は、理由提示機能を超えて、争訟が見込まれる事案についての有用な検討手法であるといえるのである。

第3章 理由の差替え

第1節 問題の所在及び昭和56年最高裁判決の分析

1 問題の所在

本章では、裁判例の分析を通して、理由提示制度における理由の差替えについて考察をする。

まず初めに、必要な範囲内で学説の整理及び問題の提起を行い（後記2）、その後、基点となる昭和56年の最高裁判決を分析し（後記3）、青色申告における理由の差替えの裁判例を中心に分析（第2節、第3節）を行った後、総括的な分析及び私見を述べる（第4節）。

- (1) 確定処分に対する争訟の対象は、それによって確定された税額（租税債務の内容）の適否であるとする総額主義の立場からすれば⁽¹³⁵⁾、理論的には理由の差替えに制限はないことになる⁽¹³⁶⁾（以下、この考えを「総額主義無制限説」ということとする。）。

すなわち、総額主義無制限説は、①再度訴を必要とした場合の訴訟経済⁽¹³⁷⁾、②理由附記は、行政段階における手続として、その効果も行政の範囲内に止まると解されること⁽¹³⁸⁾、③訴訟上の主張制限については何ら

(135) 田中二郎『租税法〔新版〕』356頁（有斐閣、1981。なお、第3版382頁（1990）では、その立場は多少不分明であるが、後述する昭和56年最高裁判決の結論を正当と結論づけている。）、中村三徳「課税処分取消訴訟における処分理由の差しかえについて」税大論叢10号153頁（1976）、松沢智「青色申告の法理（一）～（三）」判時1071号3頁、1072号3頁、1074号12頁（1983）、宮崎直見「課税処分取消訴訟の訴訟物（審判の対象）」小川英明・松沢智編『裁判実務大系20』37頁（青林書院、1988）、原田尚彦「審理の対象—理由の差替え」別冊ジュリ（租税判例百選（第2版））79号218頁（1983）、同別冊ジュリ（租税判例百選（第3版））120号204頁（1992）、乙部哲郎「課税処分取消訴訟における処分理由の差替え」神戸学院法学23巻3号49頁（1993）、占部裕典『租税債務確定手続 更正の請求の理論と実際』133頁（信山社、1998）、「更正にかかる処分の理由の差替えの許容性」同志社法学301号1頁（2004）、今村隆・小尾仁・脇博人・有賀文宣『課税訴訟の理論と実務』345頁（税務経理協会、1998）。

(136) 白色申告について、前掲注(10)の裁判例参照。

(137) 田中・前掲注(135)(新版)・356頁。

(138) 中村・前掲注(135)・163頁。

触れるところがなく、他にもそのような規定は置かれていないこと、④理由が不備であるときは、その事由により更正処分を取り消すことを認めることで理由附記制度の趣旨は必要かつ十分に達せられること、⑤課税処分の内容は、納税者が提示した資料に基づく部分もあり、納税者が後の争訟において資料を追加すれば理由も異なってくることを認めざるを得ないこと、⑥適正な審理を行うために、裁判所には職権証拠調べが許されており（行訴 24）、主張の制限は、それにより判明した事実により判断することを制限する結果となるおそれがあること⁽¹³⁹⁾などを主要な論拠としている。

総額主義に立脚しながら、理由の差替えに制限があるとする論者（以下「総額主義制限説」ということとする。）は、①理由の差替えは、実体的違法性の問題ではなく、手続的違法の問題から検討すべき問題であること⁽¹⁴⁰⁾、②理由附記を重視した厳格な取扱いをしても、訴訟の段階で容易に理由の差替えを認めてしまうと、税務署は処分時に慎重な調査をせず、暫定的な理由を附記して処分をするおそれがあること、③納税者は訴訟になってはじめて不意打ち的に真の処分の理由を聴かされ、準備不十分のままに訴訟に臨まざるを得なくなること、④裁判所は争点の整理もないままに審理に応じざるを得ないから、負担の軽減がはかれないこと⁽¹⁴¹⁾、⑤処分理由の差替えを無制限に認めると、不服申立便宜機能を害する結果となるような場合があること⁽¹⁴²⁾などを論拠として、理由の差替えに制限があるとする。

そして、制限がされる基準として、①「基本的課税要件事実の同一性」を基準とするもの⁽¹⁴³⁾、②「格別の不利益」を基準とするもの⁽¹⁴⁴⁾、③理由

(139) ③ないし⑥については、最高裁昭和 54 年 4 月 19 日第一小法廷判決（民集 33 卷 3 号 379 頁、訟務月報 25 卷 8 号 2288 頁）における課税庁の主張である。

(140) 宮崎・前掲注(135)・45 頁。

(141) ②ないし④について、原田・前掲注(135)・別冊ジュリ 120 号 205 頁。

(142) 今村ほか・前掲注(135)・345 頁。

(143) 松沢・前掲注(135) (三)・15 頁(同 (三) 14 頁において、総額主義は主張の問題であって、それ自体訴訟物の問題ではないという。)、原田・前掲注(135)・別冊ジュリ

附記制度の趣旨、目的から、それを全く没却する場合は許されないとするもの⁽¹⁴⁵⁾などが挙げられている。

他方で、確定処分に対する争訟の対象は、処分理由との関係における税額の適否であるとする争点主義の立場からすれば⁽¹⁴⁶⁾、理由の差替えが認められないことになる⁽¹⁴⁷⁾（以下「争点主義制限説」ということとする。）。

ところが、争点主義制限説に立ちながら、理由の差替えを一定の範囲において許容する説があり⁽¹⁴⁸⁾、その基準として、「基本的課税要件事実の同一性」が主張されているところである⁽¹⁴⁹⁾。

これ以外にも、総額主義、争点主義という観点によらず、理由の差替えについて主張する説があり⁽¹⁵⁰⁾、理由附記の程度の厳格さを考えると否定説の考えを貫くことは、手続の偏重に過ぎ、基本的課税要件事実の同一性という考え方が実情に合う妥当なものといえるとするもの⁽¹⁵¹⁾、格別の不利益を争訟手続上の不利益と理解すべきであり、納税者のした不服申立手続における努力が水泡に帰し、訴訟の審理において不意打ちを食うことに

120号205頁、占部・前掲注(135)・同志社法学301号25頁（占部教授は、基本的課税要件事実の同一性が存することが最低条件であり、そのうえでそのような理由の差替えが格別の不利益を与えるか否かが重ねて判断されることになるという。）。

(144) 乙部・前掲注(135)・81頁。

(145) 宮崎・前掲注(135)・47頁、今村ほか・前掲注(135)・345頁。

(146) 金子・前掲注(5)・859頁、福家俊朗「租税訴訟における訴訟物」北野弘久編『判例研究日本税法体系4』280頁(学陽書房、1980)、小川正雄「租税訴訟における訴訟物」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』273頁(ミネルヴァ書房、1995)、近藤雅人「課税処分取消訴訟における処分理由の差替え」税法学542号57頁(1999)。

(147) 小川・前掲注(146)・286頁。

(148) その根拠は必ずしも明らかではないが、一度切りの課税処分だけで課税要件事実を正確に把握して適正な税額等の確定とその理由づけを行うのは難しいのが現実であることなどの実質的な理由を根拠とするものと思われる。総額主義制限説に立つが、これを根拠とする者として、乙部・前掲注(135)・177頁。

(149) 金子・前掲注(5)・860頁。

(150) 鈴木康之「処分理由と訴訟上の主張との関係—処分理由の差替えを中心として—」鈴木忠一・三ヶ月章編『新・実務民事訴訟法講座9』257頁(日本評論社、1983)、竹下重人「課税処分取消訴訟における処分理由の差替について」税法学400号61頁(1984)、交告尚史「理由付記と理由の差替え」兼子仁・磯部力編『手続法的行政法学の理論』181頁(勁草書房、1995)。

(151) 鈴木・前掲注(150)・272頁。

なる不利益を与えることになる場合には理由の差替えを許すべきではなく、それは結局、附記理由と差し替えられた理由とが基本的に同一性を有する場合ということになるとするもの⁽¹⁵²⁾などが主張されている⁽¹⁵³⁾。

- (2) このように、多くの説は、総額主義、争点主義に限らず、理由の差替えを認めるが、それには一定の制限があるものと捉えられており、多数説は、「基本的課税要件事実の同一性」に基づきその制限を判断するとしているものと解される。

ところで、多数説のいう「基本的課税要件事実の同一性」とはいかなる基準であろうか。この点、松沢教授は、「処分の基礎となった経済的生活事実関係に変更がなければ、(…)例外として、理由の差替えも訴訟上許容されよう。必ずしも勘定科目に拘束されることもない。右の同一性は、時間的・場所的のみならず、その行為、態様、結果等が相互に関連するかどうかを総合して客観的に判断すべきである」⁽¹⁵⁴⁾とされており、経済的生活事実関係を広く捉えるならば、それ以前全く争点となっていなかった付加的事実（表示されなかった事実）の主張をも認められるかのようにも理解でき、判断基準として明確なのか疑問を呈せざるを得ない。

この点、判断基準を格別の不利益や理由附記制度の趣旨、目的に求めたとしても、同様な問題があり、その内容は必ずしも明らかではない。

そこで本章では、最高裁昭和 56 年 7 月 14 日第三小法廷判決（民集 35 卷 5 号 901 頁。以下「昭和 56 年最高裁判決」という。）及びそれ以降の理由の差替えが問題となった青色申告に係る主要な裁判例について、理由の差替えがどのような基準により（判断基準）、どのような内容について判断されたのか（判断内容）を分析し、それに基づき、理由の差替えについて

(152) 竹下・前掲注(150)・70頁。

(153) なお、玉城勲「課税処分の理由附記の追完、理由の差し替えと再更正(一)~(四)」琉球法学 67 号 153 頁、69 号 233 頁、73 号 95 頁、78 号 55 頁（2002、2003、2005、2007）においては、理由の差替えは認めないが、訴訟係属中においても再更正（併存説に立つ。）を認めることにより、それを実質的に行われたと同質の結果となることが主張されている。

(154) 松沢・前掲注(135)（三）・判時 1074 号 15 頁。

の考察を行うものである。

その場合の判断基準及び判断内容の分析については、第2章で用いた要件事実論の分析手法が有用と考え、要件事実整理表を争点事実のみ抜き出し、差替えの前後で対比したブロック・ダイアグラムを用いて事例を検討することとした。これにより要件事実として変更前の主張と変更後の主張がどのように関係しているのかがより明瞭に捉えることができるようになる(ただし、理由の差替え部分を、必要な範囲において抜き出していることから、事案の全てを説明しきるものではないことをお断りしておく。)

- (3) 論述に先立って、理由の差替えに関連して、既判力及び拘束力から検討すべき事項についてまとめておく⁽¹⁵⁵⁾。

既判力とは、裁判が確定した場合、裁判所がその判決で判断した事柄については、再び裁判所で判断しないという取消判決の効力をいい⁽¹⁵⁶⁾(民訴114)、拘束力とは、取消判決が確定した場合、行政庁が、処分を違法と確定した判決の判断内容を尊重し、受忍し、以後その事件については判決の趣旨に従って行動し、もしほかに矛盾するような処分等がある場合には、適当な措置をとらなければならないという拘束を生じることをいう⁽¹⁵⁷⁾(行訴33)。

この点で問題となるのは、課税処分取消請求が認容され、確定した後、脱漏所得があったことを理由として再更正できるかという点である。

争点主義の立場からすれば、理由が提示されたものが審判の対象とされることから問題はなく、総額主義の立場からどのように考えるかが問題となる。すなわち、総額主義の立場からすれば、脱漏所得は理論上、課税処分を正当化するためにいつでも主張し得た事実であり、その意味では一応

(155) 司法研修所編・前掲注(40)・230頁以下〔237頁〕、司法研修所編(中込ほか)『改訂 行政事件訴訟の一般的問題に関する実践的研究』308頁(法曹会、2000)、河村吉晃「違法判断の基準時・判決の効力」小川英明・松沢智編『裁判実務大系 第20巻』439頁(青林書院、1988)、佐藤・前掲注(39)・55頁〔65頁〕参照。

(156) 塩野・前掲注(78)・84頁。

(157) 南博方・高橋滋編『条解 行政事件訴訟法〔第3版補正版〕』570頁(東亜由美)(弘文堂、2009)。

訴訟の対象となっていたといえよう。

この点について、既判力により再処分できないとする説がある⁽¹⁵⁸⁾。

しかしながら、行政訴訟における既判力は、通常の民事訴訟と同じく「主文に包含するものに限り」生じると解されるから（行訴7、民訴114①）、課税処分取消訴訟において請求を認容する判決が確定した場合には同処分が違法であることが確定されるが、当該対象年分の税額までが確定されるわけでないから⁽¹⁵⁹⁾、この説には賛成できない。

次に、拘束力により再処分できないとする説がある⁽¹⁶⁰⁾。

すなわち、総額主義の立場からすれば、処分時に税務署長が現実に認定した理由の存否にとどまらず、処分時における客観的な理由の存否が審理の対象となり、被告が理由を差し替えることが許される範囲内においては、判決で一定額以上の税額が取り消されれば、その部分については客観的に処分理由が欠けていると判断されたことになり、税務署長は上記判断に拘束され、脱漏所得の発見を理由に再更正を行うことができないという考えがある。

しかしながら、取消判決の拘束力（行訴33）は、同一過誤防止のためにあり、同一事情のもとで同一理由に基づく同一内容の処分が禁止されるとの点にあるとされているにすぎないから、新たな事実に基づく再更正を妨げるものではないと解される。

また、国税通則法の更正に関する規定は、課税の特質に鑑み、処分を一回限りとせず、更正の除斥期間内である限りは、処分後の調査とそれに基づく更正権の数次行使を特に認めたものであると考えるならば、当初の処分が取り消されたからといって新たな調査に基づく更正権の再行使が禁じられる理由はないといえよう⁽¹⁶¹⁾。

したがって、新たな事実に基づく再更正に制限はないものと解する。

(158) 松沢・前掲注(56)・440頁。

(159) 河村・前掲注(155)・446頁、今村・前掲注(36)・21頁。

(160) 司法研修所編・前掲注(40)・237頁。

(161) 佐藤・前掲注(39)・65頁。

2 昭和 56 年最高裁判決の分析

（「56 最」と表記し、後の表で使用する。以下同じ。）

（1）事実

宅地の分譲販売等を業とする X は、本件係争事業年度にあたる昭和 36 年 3 月 10 日において本件不動産を A から 7,600 万 9,600 円で取得し、これを、翌 37 年 7 月 18 日、7,000 万円で B へ販売したものととして、右事業年度の法人税につき青色申告書による確定申告をした。

これに対して、Y 税務署長は、本件不動産の取得価額は 6,000 万円であるとして、他の理由とともにこれを更正の理由として更正通知書に附記し、本件更正処分をしたが、Y は、本訴における本件更正処分の適否に関する新たな攻撃防禦方法として、仮に本件不動産の取得価額が 7,600 万 9,600 円であるとしても、その販売価額は、7,000 万円ではなく、9,450 万円であるから、いずれにしても本件更正処分は適法であるとの趣旨の本件追加主張をした。

（2）判示事項

このような場合に Y に本件追加主張の提出を許しても、右更正処分を争うにつき被処分者たる X に格別の不利益を与えるものではないから、一般的に青色申告書による申告についてした更正処分の取消訴訟において更正の理由とは異なるいかなる事実をも主張することができると解すべきかどうかはともかく、Y が本件追加主張を提出することは妨げないとした原審の判断は、結論において正当として是認することができる。

（3）分析

イ 判断基準は、納税者に格別の不利益を与えるものか否かである。

ロ 判断内容

（イ）本件追加主張にいたる経緯は次のとおりである。

A 本件における当初の争点は、取得価額（取得費）がいくらとなるかであり、取得価額として当初支払った 6,000 万円以外にも 1,600 万 9,600 円の追加払い（仮払金として経理処理）があり、課税庁は

この追加払いの存在及びその性質が取得価額とならないことを争った。

B ところで、昭和 45 年 5 月に別件の所得税法違反の取調べにおいて、譲受人 B への真実の売却価額が 9,450 万円であることが判明し、本訴提起から約 4 年経過した昭和 45 年 10 月において、譲渡価額は 9,450 万円とする追加主張を行ったものである。

C 第一審である京都地裁昭和 49 年 3 月 15 日判決（行裁例集 25 巻 3 号 142 頁）においては⁽¹⁶²⁾、上記 B の追加主張は青色申告に対する X の更正通知書に記載がなかった事実であることを理由にこれを認めなかったが、原審にあたる大阪高裁昭和 52 年 1 月 27 日判決（行裁例集 28 巻 1・2 号 22 頁）は、適正に理由附記がなされた後に、更にすすんで、当該更正処分において認定した所得金額の存否ということになれば、それは理由附記に関する問題とは全く別個の問題であって、理由附記に関する是非の論議の立場を離れ、別の見地から独自に判断すべき問題であるとして、第一審判決を取り消し⁽¹⁶³⁾、最高裁もこの判断を認めたものである。

(㊦) 上記の点を要件事実整理表に記載すると、次のとおりとなる。

譲渡の譲渡価額と取得価額とは同一物件に係る事実として関連性はあるものの、別の日時、別の相手方との間に行われた事実であり、一連の行為と認められる事実も存しないことからすれば、要件事実として重なるところはない。

(4) 最高裁判決の評価⁽¹⁶⁴⁾

(162) 清水敬次「判批」シュト 146 号 6 頁(1974)。

(163) 竹下重人「判批」税務事例 10 巻 1 号(1978)。

(164) 本判決の判例評釈として、村上敬一「判解」433 頁、片山博仁「判批」税務弘報 29 巻 13 号 81 頁(1981)、玉国文敏「判批」ジュリ 768 号（昭和 56 年重要判例解説）34 頁(1981)、中村勲「判批」税務事例 13 巻 10 号 15 頁(1981)、武田昌輔「判批」判時 1037 号 153 頁(1982)、同「判批」税務弘報 30 巻 8 号 65 頁(1982)、水野忠恒「判批」法教 17 号 77 頁(1982)、品川芳宣「判批」税経通信 37 巻 2 号 317 頁(1982)、金子宏「判批」別冊ジュリ 93 号（行政判例百選〔第 2 版〕）418 頁(1987)、同「判批」

イ 最高裁解説においては、村上調査官は、「本件の追加主張はその販売価額に関するものであるとはいえ、いずれにしても同一物件の譲渡差益の否認にかかるものであることに変わりはなく、そのいずれの価額も被処分者が熟知しているはずの事柄であることなどに鑑み、その如何によって被処分者が更正処分を争うについて格別の不利益を受けるものではないとして、本件追加主張を許容したものと解される」(下線筆者)と述べられている⁽¹⁶⁵⁾。

すなわち、反証など納税者に一定の負担をかけることはあるものの、当初の要件事実と歴史的事実は同一であり、納税者の熟知している事柄であることから、納税者に格別の不利益はないとした。

ロ 学説は、格別の不利益が、判断基準として必ずしも明確といえない点について批判的な見解がある⁽¹⁶⁶⁾。

ハ 法人における所得は、益金及び損金により計算されること、本件における当初の争点は、昭和 36 年 3 月の取得に係る損金計算上の事実であり、追加された事実、翌 37 年 7 月の譲渡に係る、益金計算上の事実であって、要件事実として明らかに異なる事実である。これについても基礎的な課税要件事実が同一であるということは、単にひとつの譲渡物件に係る事実であるという点に、「基礎的」という言葉の外延を求める以外にないものと思われる。しかしながら、これについて、基礎的な課税要件事実が同一であるというのであれば、例えば、個人における譲渡所得については、譲渡代金、取得費、譲渡費用のいずれであっても、譲渡に関する事実であれば、理由の差替えを認めることになりかねず、そ

別冊ジュリ 123 号 (行政判例百選 [第 3 版]) 414 頁(1993)、同「判批」別冊ジュリ 151 号 (行政判例百選 [第 4 版]) 448 頁(1999)、原田・前掲注 130・別冊ジュリ 79 号 218 頁、同別冊ジュリ 120 号 204 頁、角松生史「判批」別冊ジュリ 178 号 (租税判例百選 [第 4 版]) 236 頁(2005)、藤谷武史「判批」別冊ジュリ 182 号 (行政判例百選 [第 5 版]) 397 頁(2006)参照。

(165) 村上・前掲注(164)・452 頁。

(166) 原田・前掲注(135)・別冊ジュリ 79 号 219 頁、同別冊ジュリ 120 号 205 頁、水野・前掲注(164)・77 頁、藤谷・前掲注(164)・398 頁。

の対象は著しく広がり、少なくとも納税者の訴訟追行上の不利益が生じる場合があると思われる。

したがって、本件においては、この結論を認めるとしても、基礎的課税要件の同一性という判断基準ではなく、(格別の不利益という判断基準がいいかどうかは別にして) 別基準により、認めることが妥当であると思われる。

変更前の主張

E 抗弁 (課税庁)

※ ○=認める、×=否認、△=不知 顕=顕著な事実

課税要件	要件事実
1 益金の額	1 昭 37.7.18 X→B
2 損金の額	譲渡価額 7000 万円 ○
3 益金 — 損金	2 昭 36.3.10 A→X
	取得価額 6000 万円 ×

R 再抗弁 (納税者) ↑

課税障害要件	要件事実	反証 (課税庁)
特別な経費の存在	追加払いが 1600 万 9600 円ある。×	取得費の性質を有しない

変更後の主張 (下線部分)

E 抗弁 (課税庁)

課税要件	要件事実	本証 (証拠方法・間接事実)
1 益金の額	1 昭 37.7.18 X→B	1 譲渡価額は 9459 万円との 買主の供述
2 損金の額	A 譲渡価額 9450 万円 ×	
3 益金 — 損金	B 譲渡代金 7000 万円 ○	反証 (納税者)
	2 昭 36.3.10 A→X	1 譲渡代金は 7000 万円であ ることの根拠事実
	取得価額 6000 万円 ×	

R 再抗弁 (納税者) ↑

課税障害要件	要件事実	反証 (課税庁)
特別な経費の存在	追加払いが 1600 万 9600 円ある。×	取得費の性質を有しない

第 2 節 青色申告における理由の差替え

—昭和 56 年最高裁判決以後の裁判例—

(以下の判示事項における「原告」、「被告」、「控訴人」、「被控訴人」等の記載

は、判示事項を理解しやすくするため、適宜、「納税者」、「原告法人」、「課税庁」等への必要最低限の変更を行っている。）

1 千葉地裁昭和56年8月28日判決（行裁例集32巻8号1484頁）（①56千地）

（1）事実

イ 労務費に関して、原告法人がK工務店に対する労務費として損金経理していた329万9,000円のうち、原処分では80万円を架空として否認する旨の理由を付記していたが、本訴において、K工務店に対する労務費全額を否認した。

ロ 資産の譲渡については、課税庁は、原処分において、原告法人のN社に対して建設重機を無償貸与しているとの主張を採用して、当該無償貸与を原告法人のN社に対する寄付金であると認定して、その損金算入限度超過額を益金に加算する旨の理由を付記して更正処分したものを、本訴において、原告法人は、N社に対して当該建設重機を譲渡したものと認定し、同建設重機に係る減価償却費の否認及び譲渡に伴う譲渡益の加算を主張したものである。しかも右建設機械の譲渡は、原処分の後の課税庁の調査ではじめて明らかとなったものであった。

（2）判示事項

もともと、税は、客観的真實に即した所得に応じて課税されるべきであり、青色申告の制度も、課税庁が真實に即した所得を比較的容易に把握することができる合理的なものとして容認されているものである。

したがって、真實の正確な（少なくとも最小限度の）所得が判明している以上もともと課税権者である行政庁が真實の所得に応じて課税すべきなのであり、更正処分において附記されていない事由も、その取消請求訴訟において主張することができるものと解するのが相当である。

さもないと真實の正確な所得が判明しているのにもかかわらず、特別の法令の根拠がないのに、納税の義務を免れる結果を招来し、青色申告者に対

してだけ、著しく不当に優遇を与えることになり、他の納税者に対して不平等感を与え、納税意識を著しく減退させる結果をもたらし、妥当でない結果を招くおそれがあるからである。

変更前の主張

E 抗弁（課税庁）

※ ○=認める、×=否認、△=不知 頭=顕著な事実

課税要件	要件事実
1 労務費否認	1 労務費 80 万円を K 工務店へ支払 ○
2 寄附金	2 受注パートとしての性質を有しないこと ×
	2 建設重機を N 社に無償貸与→寄附金 ×

変更後の主張（下線は新たな主張）

E 抗弁（課税庁）

課税要件	要件事実
1 労務費否認	1 労務費 329 万円全てが架空 ×
2 <u>減価償却費否認</u>	2 3 N社に建設重機を譲渡 ×
3 <u>譲渡益</u>	

(3) 分析

イ 判断基準 理由の差替えに係る判断基準に何ら制限を設けていない（無制限説）。

ロ 判断内容

受注リベートとしての性質がないとして労務費を一部否認していた当初の主張を、架空労務費に変更し、労務費全てを否認した。科目としての同一性はあるが、当初の課税庁の主張の根拠は、支払の事実が存在することを前提に、費用性がないという性質の論議であったことから、支払の事実がないという主張に改めており、同一の要件事実の主張とはいえない。付加的な事実の追加主張を認めたものである。

また、重機を無償で貸し付けていたという原処分の主張を、譲渡したとの主張に変更した点は、相手方は同一であり、貸与という事実を譲渡に変更したものであり、歴史的な事実は同一であるといえる。

2 名古屋高裁昭和 56 年 9 月 30 日判決（訟務月報 27 卷 12 号 2372 頁）（②56 名高）

（1）事実

繰越欠損金のある清算法人である A 法人は、B 法人を吸収合併し、その後商号変更を行い存続することとされたが、それ以前に、元代表取締役の父親であった清算人 C は、A 法人の資産・負債を引き継いだ結果、A 法人に対して仮受金債権を有しており、この仮受金債権が、清算人 C の債務免除により消滅しているか、その債務免除の意思表示をした日は吸収合併の実行の日（昭 44.3.26）かそれ以前かが争点となった事案である（債務免除益を益金として加算することにより、繰越欠損金額の存否に影響することになる。）。

（2）判示事項

イ 清算人仮受金債権は当初予定された債権放棄の時点である清算終了と対応する時点である A 法人の会社継続により C が清算人の地位を喪失し、D 側（筆者注：新たに取締役等になった者のことである。）の取締役、監査役が選任された昭和 44 年 2 月 5 日において免除によって消滅したものとといわなければならない。

ロ 存続した A 法人は、課税庁において本件更正の通知書に、本件合併実行の日をもって債務免除があったと認める旨更正の理由を明示しているから、右更正の違法を争う本訴において右明示された理由と異り右合併実行の日以外の日において債務免除があったと主張することは許されないという。なるほど、課税庁が青色申告の更正において更正の理由を附記しなければならないことは納税者主張のとおりであるが、それだからといって、当該更正に対する訴訟において右附記理由以外に更正の正当性を支持する主張が許されないわけではない。また、右附記理由は、C の債務免除が合併実行の日（法人税法上、合併契約において合併期日と定められた日を指すものと解されるところ、弁論の全趣旨によれば本件合併期日は昭和 44 年 3 月 26 日と認められる。）になされたと認めたも

のであるところ、課税庁は本訴において、右債務免除は同一事業年度内である同年2月5日から同年4月28日までの間になされたと主張するのであり、前記免除行為の特異性から見て、課税庁の本訴における主張は更正の附記理由と実質的に異なるものではない（税務計算上も同一事業年度中の免除である以上、本訴における主張により納税者に不利益を与えるわけでもない。）。

変更前の主張

E 抗弁（課税庁）

※ ○=認める、×=否認、△=不知 顕=顕著な事実

課税要件（債務免除益）	要件事実	本証・間接事実
1 債務の存在	2 昭44.3.26（吸収合併の日）	（前提として）一連の合併、商号変更等の説明、証拠
2 債務免除の意思表示	債務免除の意思表示 ×	

変更後の主張（下線は新たな主張）

E 抗弁（課税庁）

課税要件（債務免除益）	要件事実	本証・間接事実
1 債務の存在	2 昭44.2.5ないし昭44.4.28までの間に債務免除の意思表示があった。	一連の合併、商号変更等の説明、証拠
2 債務免除の意思表示	×	

(3) 分析

イ 判断基準 無制限説によっている。

ロ 当初、課税庁は、B法人の吸収合併を実行した日において債務免除の意思表示があったと主張したが、清算人CはA法人の株式の譲渡により、A法人との関係を一切断ち切り、税務上、経理上の一切の負担をまぬかれ得るものと考え、その手続を公認会計士であるEに依頼し、Eは、右C、Dの依頼に沿い、昭和44年2月5日付でA法人を継続すること、A法人の代表取締役役にDが就任すること、A法人の本店所在地及び事業目的を合資会社であるB法人のそれと同一に変更すること、同年4月13日付でA法人の商号を株式会社B法人と変更すること、同年4月28日付で合資会社B法人がA法人に合併して解散することの各手続を代行した、これらの一連の行為において債務免除の意思表示がなされたとの主張に変更し、これが当裁判所において認定されたものである。

したがって、判断内容としては一連の行為の評価の問題であり、上記判決が判示するように主張事実を実質的な変更はないと認められる。

3 鳥取地裁昭和57年6月24日判決（税資123号724頁）（㊸57鳥地）

(1) 事実

子会社Xから親会社Aに支払われた負担金が、寄附金に当たるかが争われた事案である。

本件負担金は、①親会社から子会社へ賃貸した営業権の賃借料、②親会社から子会社に対する融資の対価、③仕入保証の対価、④親会社の子会社に対する営業指導の対価及び⑤親会社による子会社のための債務保証の対価から構成されており、原処分において、①ないし④についてのみ理由附

当初の主張

E 抗弁（課税庁）

※ ○=認める、×=否認、△=不知 顕=顕著な事実

課税要件（寄附金）	要件事実
1 経済的利益の移転	1 X社はA社（親会社）に本件負担金を支払 ○
2 対価を得ていないこと	2 本件負担金の性質及び非対価性 非対価性につき ×
3 法税 37⑦括弧書きの除外費用の各要件に該当しないこと 法税 37⑦	① A社からX社へ賃貸した営業権の賃借料 → 価額評価事実なし
	② 親会社から子会社に対する融資の対価 → 借入金に対する利息支払あり
	③ 仕入保証の対価 → 潜在的債務、支払特約なし
	④ 親会社の子会社に対する営業指導の対価 → X社の役員として指導

変更後の主張（下線は新たな主張）

E 抗弁（課税庁）

課税要件（寄附金）	要件事実
1 経済的利益の移転	1 X社はA社（親会社）に本件負担金を支払 ○
2 対価を得ていないこと	2 本件負担金の性質及び非対価性 非対価性につき ×
3 法税 37⑦括弧書きの除外費用の各要件に該当しないこと 法税 37⑦	① A社からX社へ賃貸した営業権の賃借料 → 価額評価事実なし
	② 親会社から子会社に対する融資の対価 → 借入金に対する利息支払あり
	③ 仕入保証の対価 → 潜在的債務、支払特約なし
	④ 親会社の子会社に対する営業指導の対価 → X社の役員として指導
	⑤ 親会社による子会社のための債務保証の対価 → 潜在的債務、支払特約なし

記を行い、⑤については、本訴において追加した理由であった。

(2) 判示事項

納税者らは課税庁が更正処分の段階においては保証料を認定しておきながら、本件訴訟でそれを否認するのは理由の差し換えとなつて許されない旨主張しているが、(…) 課税庁が本件訴訟で債務保証料を否認したことは更正処分に付記された理由そのものを差し換えた（付記されていない新たな理由をした）わけではなく、単に付記理由とされている寄付金の範囲を拡大したにすぎないものであると認めることができ、課税庁にかかる主張を許しても、何ら更正処分に理由付記を要求した趣旨に反せず、原告らに対する不意打ちとなるものともいえない。

(3) 分析

イ 一般的な判断基準は述べられていない。

ロ 子会社から親会社に支払った本件負担金としての性質及びその非対価性の追加であり、事実を追加して主張したものではない。

4 東京高裁昭和 57 年 8 月 10 日判決(行裁例集 33 巻 8 号 1677 頁) (④57 東高)

(1) 事実

納税者 X は、昭和 39 年頃、A が B から 562 万 5,000 円を借り入れることについて連帯保証人となったが、A がその後倒産したため保証債務の履行として元本のほか、その利息金 117 万円を B に対し弁済し（以下「本件利息金」という。）、X は、昭和 43 年分の所得税について青色申告書を提出した際に、必要経費として利子割引料 559 万 9,447 円を計上したが、その中には本件利息金が含まれていた。課税庁は、昭和 43 年分の所得税の再更正において、本件利息金の必要経費算入の否認については、更正通知書に理由として附記されていなかったところ、本訴において、昭和 43 年分の事業所得の金額の計算上、本件利息金の必要経費算入を否認する主張を行った。

(2) 判示事項

所得税法 155 条 2 項は、青色申告について更正する場合には、更正通知書に更正の理由を附記すべき旨を規定しているところ、その趣旨・目的は更正をする行政庁の判断の慎重さ及び合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与えることにあると解され、したがって、理由附記が右の趣旨目的を達し得ない程度のものであるときは、その更正処分は瑕疵あるものとして不服申立てにより取り消されるべきであるが、これによって、右の趣旨・目的は十分達せられるもので、それ以上に、青色申告についての更正処分取消訴訟において、課税庁が更正を維持するために更正通知書に附記されていない理由を主張することが許されないとまで解するのは困難である。むしろ右の場合、課税庁は、青色申告者が提示する帳簿書類及び同人の説明に基づいて更正処分をする建前であることから考えると、右主張の制限を認めることには問題があり、一方、右の主張の制限を肯定することは、更正処分により、他の理由がないことが確定したのと同一の結果をきたすのであるが、そのように解さなければ、実体上及び手続上、青色申告者の権利ないし利益が不当に害されるとも思われない。ことに、本件訴訟においては、課税庁の昭和 43 年分の所得の青色申告に対する再更正の当否が争われているところ、納税者は、前記 A に対する金 562 万 5,000 円の債権の貸倒金の必要経費算入を主張するのに対し、課税庁がこれを否認し、この点が右再更正についての主たる争点となっていることが明らかであり、課税庁が右再更正の正当性を維持するため、右債権の支払利息金 117 万円についてその必要経費算入を否認する主張をなしたとしても、納税者に格別の不利益を与えるものではないというべきであるから、更正通知書に右の点を否認する旨の記載がなかったからといって、課税庁の右主張を禁止すべきものとはいえない。

当初の主張

D 再抗弁（納税者）

※ ○=認める、×=否認、△=不知 頭=顕著な事実

再抗弁要件（貸倒損失）	再抗弁事実	反証（課税庁）
1 事業の遂行上生じた債権 2 貸倒れ 所税 51②	1-1 昭 39 AがBから562万円 借入れの際のXが保証人と なった ○ 1-2 AがXの店舗の支配人兼 料理長 × 2-1 XがBへ弁済 一部× 元本 562万+117万（利息） 2-2 Aへの求償困難 ○	1-2 X Aの保証関係 事業遂 行との関連性なし 2-1 元本 562万円のみ否認

変更後の主張（下線は新たな主張）

D 再抗弁（納税者）

再抗弁要件（貸倒損失）	再抗弁事実	反証（課税庁）
1 事業の遂行上生じた債権 2 貸倒れ 所税 51②	1-1 昭 39 AがBから562万円 借入れの際のXが保証人と なった ○ 1-2 AがXの店舗の支配人兼 料理長 × 2-1 XがBへ弁済 <u>×</u> 元本 562万+117万（利息） 2-2 Aへの求償困難 ○	1-2 X Aの保証関係 事業遂 行との関連性なし 2-1 元本 562万円+117万（利 息） <u>否認</u>

(3) 分析⁽¹⁶⁷⁾

イ 無制限説を採り、併せて納税者に格別の不利益がないことも理由としている。

ロ 貸倒損失は、納税者に立証責任があるものと解する⁽¹⁶⁸⁾。

債権の発生、弁済に係る事実は同一であり、利息のみ弁済についての記載がされていなかったにすぎないから、事実の同一性は認められる。

5 大分地裁昭和60年4月24日判決（税資145号150頁）（⑤60大地）

(1) 事実

納税者は、医師として診療所を経営する者であり、鉄筋コンクリート造陸屋根4階建の建物を一部取り壊して、改築及び増築して、5階建の建物

(167) 櫻井登美雄「判批」税弘32巻1号155頁(1984)。

(168) 仙台地判平6・8・29訟月41巻12号3093頁。その控訴審である仙台高判平8・4・12税資216号44頁。

を造り、診療所及び居宅として、昭和 52 年ないし昭和 54 年の所得税の各確定申告において、借入金利息の内事業用資金に使用されていない資金に係る利息を必要経費として控除し、また、本件建物及び付属設備の減価償却費について、居住用住宅部分についても事業所得の必要経費として所得から控除していた。

課税庁は、原処分において、本件建物の工事費に係る支払利息の内必要経費とすべき金額の算出方法についてのみを記載していたが、本訴において、本件建物及び付属設備の減価償却費を過大にして所得から控除している旨の主張を追加した。

(2) 判示事項

更正処分において理由の附記が求められるのは、当該更正処分をなす者の判断を慎重にさせ、その合理性を担保し、処分者の恣意の抑制を図るとともに処分の相手方に不服申立の便宜を与えるためと解され、その趣旨、目的を超える強い意味付けを与え、課税庁に主張制限という拘束を付与することは法令上の根拠もなく直ちに認め難く、(…)本件処分の附記理由は、本件建物の工事費に係る支払利息の内必要経費とすべき金額の算出方法について記載されていることが認められ、必要経費とすべき支払利息の金額は、(…) 本件建物の内居住用住宅部分の存否及びその範囲との関連によって決まるのであり、減価償却費についても、右居住用住宅部分は償却資産とならないから、右居住用住宅部分の存否及びその範囲と密接な関連を有するのであり、本件処分の附記理由において減価償却費に言及していなくとも、納税者が右居住用住宅部分の存否及びその範囲について当然争わざるを得ない点を指摘している以上、課税庁に減価償却費についての追加主張を許しても、納税者に格別不利益はなく、納税者の右主張は失当である。

(3) 分析

イ 無制限説を採用している。

ロ 利息及び減価償却費の立証責任については、納税者に有利な事実であること、詳細な証拠がなければ、事実認定や計算が困難であることから、

当初の主張

E 抗弁（課税庁）

※ ○=認める、×=否認、△=不知 頭=顕著な事実

課税要件（借入金利子）	要件事実	反証（課税庁）
1 業務を営んでいる者 2 業務用資産の取得のために借り入れた利子 所税 37、所基通 37-27	1 医師 ○ 2-1 昭 52 A 公庫より 6600 万円借入れ・B 銀行より 5300 万円借入れ ○ 2-2 昭 52.8 本件建物取得 ○ 2-3 27%は居住用として使用、その部分は必要経費性なし ×	2-3 居住用として使用された部分はない。

変更後の主張（下線は新たな主張）

E 抗弁（課税庁）

課税要件（借入金利子）	要件事実	反証（納税者）
1 業務を営んでいる者 2 業務用資産の取得のために借り入れた利子 所税 37、所基通 37-27	1 医師 ○ 2-1 昭 52 A 公庫より 6600 万円借入れ・B 銀行より 5300 万円借入れ ○ 2-2 昭 52.8 本件建物取得 ○ 2-3 27%は居住用として使用、その部分は必要経費性なし ×	2-3 居住用として使用された部分はない。
課税要件（減価償却費）	要件事実	反証（納税者）
1 減価償却資産を有していること 2 業務の用に供すること 3 法令に基づく償却費の計算	1 昭 52.8 本件建物取得 ○ 2 昭 52.8 本件建物の一部を診療所として使用 × 27%を居住用として使用、その部分は必要経費性なし ×	2 居住用として使用された部分はない。

その分配について、全てを課税庁が負うものか否かについては疑義のあるところであるが、本件においては、いずれも国側の抗弁事由と裁判所に認定されていることから、それに基づき整理表を記載した。

当初の利息についての争いにおいて、居住用として使用した部分があるのか、その割合はどの程度が主たる争点であり、減価償却費についても、同一の点が争点となっていることから、理由の追加は、同一の事実について争われているといえる。

6 静岡地裁昭和 63 年 9 月 30 日判決（判時 1299 号 62 頁）（⑥63 静地）

（1）事実

平成 18 年改正前の法人税法 36 条は、役員に対する退職給与の額が、不相当に高額である場合には、損金の額に算入しない旨規定し、同法施行令 72 条は、退職給与額が相当であるか否かは、当該役員の業務従事期間、退職事情、同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員退職給与支払状況等に照らし、これを判定するべき旨規定している。

本件において役員退職給与の損金不算入額について、次のとおりの理由を附記している。

「貴社が昭和 57 年 10 月 14 日に支給し損金の額に算入されました前代表取締役 A に対する役員退職給与の額 2 億 7,269 万 1,500 円は、貴社と同種の事業を営み事業規模が類似すると認められる法人（類似法人）5 社の役員に対する役員退職給与の支給状況（別表 1（省略））に照らし、不相当に高額と認められます。

当該類似法人における功績倍率の平均は 2.5、最低は 1.0、最高は 4.1 であることから、最高の 4.1 により A に対する退職給与の額を計算しますと下記のとおり 1 億 3,202 万円となりますので、これを超える部分 1 億 4,067 万 1,500 円は、法人税法第 36 条の規定により損金の額に算入することができません。

退職給与適正額 132,020,000 円＝最終月額報酬 1,400,000 円×勤続年数 23 年×功績倍率 4.1 倍

注 1 最終月額報酬 140 万円については、昭和 57 年 6 月分源泉徴収簿に記載された甲野太郎の昭和 57 年 6 月分役員報酬によります。

2 勤続年数は、A が創立者であるため、貴社が設立された昭和 34 年 8 月から A が死亡した昭和 57 年 7 月までの 23 年間であります。」

しかしながら、理由に附記された別表 1 に記載された勤続年数、最終月額報酬、支給退職金額及び功績倍率の各数値と、課税庁が、本訴提起後に調査した結果であるとして主張した類似法人 8 社に係る各数値とを比較す

ると、一つとして合致するものがなかったことから、この差替えが許されるのかが争われた事例である。

(2) 判示事項

法人税法 130 条 2 項が青色申告書に係る法人税の更正通知書にその更正の理由を附記しなければならないとしているのは、処分庁の判断の慎重さ、合理性を担保し、その恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服申し立てに便宜を与える趣旨であるところ、(…)、本件更正の附記理由においても、課税庁の本訴における主張においても、課税庁が、納税法人の A に対する退職給与の額が不相当に高額であると主張している点及び類似法人の功績倍率を比較して退職給与の適正額を判断するという算定方法により納税法人の A に対する退職給与の額が不相当に高額であると主張している点に変わりがなく、ただ類似法人の抽出基準が改められ、それによって抽出された類似法人が更正当時の 5 社とは別の 8 社に変更されたことにより、A に対する退職給与のうち不相当に高額であるとする部分の具体的金額が異なるものとなったに過ぎないものであって、課税庁の本訴における右主張は、更正の附記理由と、基本的に異なるものではないというべきであるから、課税庁の本訴における右主張が、更正処分に理由附記を要求している趣旨を没却するものということとはできない。また、本件の更正及び賦課決定の取消訴訟における審判の対象は、右更正及び賦課決定において認定された納税者の所得の金額及び税額が客観的に存在するか否かを判断することによってその違法性の存否を明らかにすることにあると解するのが相当であるから、課税庁が、本件取消訴訟において、更正後に収集された資料によって本件更正及び賦課決定が正当である旨を主張することも許されるものと解するのが相当である。

(3) 分析⁽¹⁶⁹⁾

イ 一般的な判断基準は述べられていない。

(169) 品川芳宣「判批」税研 25 号 33 頁(1989)、水野忠恒「判批」判時 1330 号 193 頁(1990)。

変更前の主張

E 抗弁（課税庁）

※ ○=認める、×=否認、△=不知 頭=顕著な事実

課税要件（過大役員報酬）	要件事実
1 内国法人の役員であったこと	1 Aは内国法人Xの前代表取締役 ○
2 退職金の支払	2 昭57.10.14 退職金支払
3 損金経理	2億7269万1500円 ○
4 不相当に高額と認められること	3 損金経理 ○
① 業務従事期間	4 ①昭34（法人設立）～昭57.7.18（死亡）代表取締役 ○
② 退職の事情	② 死亡退職 ○
③ 同種事業・規模類似法人の退職給与の支払状況	③ 5社の退職者のうち、A 勤務年数、B 最終月額報酬、C 支給退職金額から、功績倍率 $(C \div (A \times B))$ の最高の4.1に対象者の最終月額報酬140万円を超える部分は高額部分 ×
④ その他の状況の総合判断	
法税36、法令72（昭57当時）	

変更後の主張（下線は新たな主張）

E 抗弁（課税庁）

課税要件（過大役員報酬）	要件事実
1 内国法人の役員であったこと	1 Aは内国法人Xの前代表取締役 ○
2 退職金の支払	2 昭57.10.14 退職金支払
3 損金経理	2億7269万1500円 ○
4 不相当に高額と認められること	3 損金経理 ○
① 業務従事期間	4 ①昭34（法人設立）～昭57.7.18（死亡）代表取締役 ○
② 退職の事情	② 死亡退職 ○
③ 同種事業・規模類似法人の退職給与の支払状況	③ <u>近隣の法人のうち事業種目、3年間の売上金額、平均所得金額、総資産額、資本金の類似する8社の退職者のうち、A 役員在職年数、B 退職時の月額報酬、C 退職金額から、功績倍率$(C \div (A \times B))$の平均値の2.2に対象者の最終月額報酬140万円を超える部分は高額部分</u> ×
④ その他の状況の総合判断	
法税36、法令72（昭57当時）	

ロ 本件における要件事実を検討するに、対象事実は「損金経理をした金額で不相当に高額な部分として政令で定める金額」（改正前法税36）であり、それを受けた当時の法人税法施行令72条が「当該役員の内国法人の業務に従事した期間、その退職の事情、その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する退職給与の支給状況等に照らし、(…)こえる部分の金額」と規定し、比較する状況も明記されていることからすれば、①業務従事期間、②その退職の事情、及び③その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する退職給与の支給状況については、少なくとも間接事実ではなく要件事実であると考えられる。

しかしながら、本件で変更された事実は、本件における個別・具体的な事実ではなく、比較対照とされる要素の変更にすぎない。

7 宇都宮地裁平成4年2月12日判決（税資188号270頁）(㊦4宇地)

(1) 事実

低額譲受けされた土地の時価額は、いくらかが争点となった事例である。

当初における課税庁の主張は、本件土地の更地価額の金額及び借地権の評価割合零とするものであったが、本訴において、更地価額を変更するとともに借地権割合があるとの変更に変更したものである。

(2) 判示事項

法人税法130条2項は、青色申告書に係る法人税の更正をする場合には、更正通知書に更正の理由を附記することを要求しているが、このような理由附記制度の趣旨は、処分庁の判断の慎重・合理性を担保して恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服申立に便宜を与えることにあると解される。そして、更正処分に附記された理由が右の趣旨を具現する程度に達しない不十分なものであるときは、後に審査請求に対する裁決等において処分の具体的理由が明らかにされたとしても、当該更正処分は瑕疵あるものとして取消されるべきものであり、これによって理由附記制度の趣旨目的を達し得るものと考えられ、それ以上に、法が青色更正に理由附記を要求していることから、一般的に課税庁が更正処分通知書に附記された理由以外の主張をすることを制限したとの結論を導き出すことはできない。

そして、本件においては、課税庁は、更正通知書の附記理由中で、本件土地の時価（更地価額）を1,965万6,965円と評価していたのに対し、本訴の主張では、右時価を5割以上上回る3,029万7,646円であると主張するものではあるが、ともに本件土地の受贈益の計上もれを益金として原告の利益に算入するという内容に変わりはなく、課税要件事実の基本的部分は共通であり、課税庁の主張を認めても、納税法人の訴訟上の防禦活動に

実質的に不利益を与えることとはならないから、課税庁の本訴における主張が許されないということはできない。

(3) 分析

イ 判断基準は差替えを広く認める無制限説に立つ。

理由附記制度の適用範囲は、不十分な理由は取り消されることより、その趣旨目的を達し得るものとして、その適用範囲を制限的に解釈している。

ロ(イ) 低額譲受けであるか否かは、本件資産の時価がいくらかとして算定されるかという事実認定により、時価という概念そのものが要件事実といえるのか、それとも時価を根拠づける事実が要件事実ということになるのかが問題となるところ、要件事実（主要事実）は、間接事実とは別個独立の事実であり、直接証拠によってその存在が立証できなければならないものであり、時価という概念はそれ自体直接証拠によって証明することができない事実であることは明らかであるから、この場合の要件事実、評価を基礎づける評価根拠事実が要件事実であると解すべきである⁽¹⁷⁰⁾。

ただし、規範的要件の特徴として、第1に、評価根拠事実と評価障害事実については、裁判所による総合的評価の対象であるから、必要最小限の事実に限定することなく過剰主張も許され⁽¹⁷¹⁾、第2に、規範的要件は、評価根拠事実と評価障害事実の総合判断によってその評価の成否が決まることになる。

借地権割合の評価についても同様に考えられる。

ロ(ロ) 上記からすれば、本件における要件事実、評価根拠事実と認められるところ、当初における、本件土地の更地価額 19,656,965 円、借地権評価割合零とする主張から、更地価額 30,298,000 円、借地権割合 40 パーセントとする主張への変更は、要件事実の変更と認められ

(170) 司法研修所編・前掲注(94)・31頁。

(171) 吉川・前掲注(65)・167頁。

ると考える。

ただし、該当資産の変更ではなく、評価の方法等の変更に伴い時価額が変更されたにすぎないものである。

変更前の主張

E 抗弁（課税庁）

※ ○=認める、×=否認、△=不知 頭=顕著な事実

課税要件（低額譲渡）	要件事実
（土地の受贈益）要1-要2	
1 時価額	1-1 更地価額 19,656,965 円 × （判決から主張内容不明）
1-1 当該土地の更地の時価算定根拠事実	1-2 借地権評価割合 0 × （判決から主張内容不明）
1-2 当該土地の借地権評価額算定の根拠事実	2 昭 58. 8. 11 A→X社 売買 9,871,523 円 ○
2 売買価額 当該土地の売買事実 法税 22	

変更後の主張（下線は新たな主張）

E 抗弁（課税庁）

課税要件（低額譲渡）	要件事実
（土地の受贈益）要1-要2	
1 時価額	1-1 更地価額 30,298,000 円 × 根拠事実 1 <u>3件取引事例+補正→33,000 円/㎡</u>
1-1 当該土地の更地の時価算定根拠事実	<u>2 県基準地補正→31,000 円/㎡</u> <u>3 1及び2から個別要因補正→28,050 円/㎡</u> <u>4 28,050 円/㎡×1080.13 ㎡=30,298,000 円</u>
1-2 当該土地の借地権評価額算定の根拠事実	1-2 借地権割合 40% × 類似事案 1 件 借地権割合 40%
2 売買価額 当該土地の売買事実 法税 22	2 昭 58. 8. 11 A→X社 売買 9,871,523 円 ○

8 松江地裁平成4年3月18日判決（税資188号731頁）（⑧4松地）

（1）事実

本件の論点は多岐に渡るが、理由附記の変更について問題となったのは、産婦人科を営む納税者についての賄費（入院患者が給する飲食費のことを指しているものと判断され、一部を納税者及びその家族が飲食しており、その部分は必要経費とならない旨課税庁は主張した。）、備品消耗品費及び接待交際費である。

（2）判示事項

イ（賄費について）一般に、課税処分の一貫性はそれによって確定される租税債務の一貫性によって捉えられるべきで、処分理由が異なるだけで

は課税処分の一貫性は害されないから、処分庁が訴訟の段階で原処分の理由と異なる理由を主張することは、原則として認められるべきである。しかし、青色申告者に対する更正決定については、所得税法上理由附記制度が採用されている（同法 155 条 2 項）のであるから、その趣旨を全く否定するような処分庁による理由の差替えは認められるべきではない。すなわち、青色申告者に対する更正決定の理由附記制度は、処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服申立に便宜を与える趣旨に出たものであるから、処分庁が原処分では全く問題にしていなかった課税要件事実（原処分の附記理由との間に基本的な課税要件事実の一貫性を欠く事実）を訴訟の段階で初めて問題にし、これを処分理由として主張することは、右の理由附記制度の趣旨を全く否定するものとして許されないと解するのが相当である。その結果、真実の所得に応じた課税が制限されることがあるとしても、それは、刑事手続における真実発見の要請がデュープロセスの要請によって制限されることがあるとの同様、課税手続におけるデュープロセスの要請との調和の観点から是認されるべきであるといえるから、右結論を左右するものではない。

本件訴訟においては、納税者は昭和 56 年分ないし昭和 58 年分の賄費に関し、原処分の附記理由における否認額より多額の金額について必要経費であることを否認するものであるが、証拠によれば、本件訴訟における課税庁の主張と同様、原処分も、原告が賄費として申告した金額には家事費が含まれていることを理由としていたことが認められる。右によれば、本件訴訟における被告の右主張は、原処分時に全く問題にしていなかった事実を訴訟の段階で初めて問題とするものとはいえず、原処分の附記理由との間に基本的な課税要件事実の一貫性を肯認しうるから、更正理由附記制度の趣旨を全く否定するものであるといえない。したがって、課税庁の賄費に関する右主張が許されないとすることはできない。

ロ（備品消耗品費について）課税庁は本件訴訟において、本件各係争年分の備品消耗品費に関し、原処分附記理由における否認額より多額の金額について必要経費であることを否認するものであるが、証拠によれば、原処分における附記理由も、本件訴訟における課税庁の主張と同様、納税者が備品消耗品費として申告した金額には家事費が含まれていることを理由とすることが認められるから、本件訴訟における課税庁の右主張は、賄費に関する被告の主張と同様、更正理由附記制度の趣旨により禁止されたものとはいえない⁽¹⁷²⁾。

ハ（接待交際費について）課税庁が右各年分（筆者注：昭和 55 年分及び昭和 57 年分）の接待交際費につき、更正決定の附記理由と異なる事実を主張することができるか否かについて検討するに、課税庁が更正決定の附記理由においては、右各年分の接待交際費の額を何ら問題とすることなく納税者の申告額を認容していたことは当事者間において争いが無い。にもかかわらず、課税庁が訴訟の段階になって初めて、(…) 右各年分の接待交際費を問題とすることは、処分庁の判断の慎重・合理性を担保し相手方の不服申立に便宜を与えるという前記判示の更正理由附記制度の趣旨を全く否定するものであって、許されないといわねばならない⁽¹⁷³⁾。

(172) 控訴審に当たる広島高裁平成 5 年 6 月 30 日判決（税資 188 号 731 頁）は、本件訴訟における課税庁の主張は、「本件各更正決定の附記理由との間に、同一の購入先に対する支払額についてその一部が家事費に当たるとの同一の理由によって必要経費であることを否認する点で共通し、ただその範囲が相違しているにすぎず、したがって課税庁に右主張を許しても納税者に本件各更正決定の効力を争うにつき格別の不利益を与えるものではなく、実質的には基本的課税要件事実の同一性に欠けるころはないというべきである」と判示しており、この部分のみ格別の不利益と基本的課税要件事実同一性を判断基準としているが、判断内容の統一性という観点から、本件事は基本的課税要件事実同一性を採用したものとした。

(173) ただし、既に裁決において昭和 55 年分の所得税は、一部取り消されており、当該訴訟において課税庁の主張は認められなかったものの納税者の主張は斥けられ、請求棄却となっている。

変更前の主張

E 抗弁（課税庁）

※ ○=認める、×=否認、△=不知 頭=顕著な事実

課税要件（必要経費）	要件事実
1 購費の一部に家事費が含まれている。所税 45 （参考 家事関連費の要件）A-1 経費の主たる部分が業務遂行に必要、A-2 必要である部分が明らかに区分できるもの以外又は、B-1 青色申告者、B-2 帳簿記帳あり、B-3 業務遂行上直接必要であったことが明らかにされる部分 所令 96	1（判決内容から不明） 2（判決内容から不明） 3（昭和 58 分のみ接待交際費を理由附記）
2 備品消耗品費の一部に家事費が含まれている。	

変更後の主張（下線は新たな主張）

E 抗弁（課税庁）

課税要件（必要経費）	要件事実
1 購費の一部に家事費が含まれる。所税 45 （参考 家事関連費の要件）A-1 経費の主たる部分が業務遂行に必要、A-2 必要である部分が明らかに区分できるもの以外又は、B-1 青色申告者、B-2 帳簿記帳あり、B-3 業務遂行上直接必要であったことが明らかにされる部分 所令 96	1-1 家族が病院食を 1 日 11 食の個人的に喫食 × 1-2 病院食総数年 15, 298 食 ○ 1-3 11 食×365 日÷15, 298 食=26. 2%が家事費
2 備品消耗品費の一部に家事費が含まれている。	2-1 3 階の住居部分の備品である。 2-2 カーテン代は昭 59 の取引
3 昭 55、57、58 の接待交際費を主張	3（昭 58 に併せて昭 55、57 の接待交際費を主張）

(3) 分析

イ 判断基準は、処分の附記理由との間に基本的な課税要件事実の同一性を欠く事実は許されないとして、基本的課税要件同一説を採っている。

ロ その費目を当初から争点として取り上げていたか及び取り上げていた場合の争点の争い方から課税要件事実の同一性を判断しているものと理解できる。基本的な課税要件事実の同一性を欠く事実かどうかという判断基準と判断内容が一致しているのか疑問がある。判示内容からすれば、年分及び費目の同一性があれば、理由の差替えは許されるとしたものと考えられ、これに基づき、昭和 55 年分及び昭和 57 年分の接待交際費の追加主張は、当初において主張していないことから認められないとしたものと考えられる。

9 徳島地裁平成5年7月16日判決（訟務月報40巻6号1268頁）⁽¹⁷⁴⁾（㊟5徳地）

（1）事実

A個人名（本訴では、A個人に対する所得税についても課税庁への取消訴訟がなされている。）ではなく、原告法人X社名義で振り出された小切手により行われた、B神社改築奉賛会及びC神社御造営奉賛会に対する多額の寄附について、現処分時において、課税庁は、寄附の主体がX社であることを認めた上で、法人税法132条1項の規定を適用し、寄附金の損金算入を否認したが、本訴において、課税庁は、同条項を適用する旨の主張を一切せず、本件各寄附は、X社振出しの小切手をもってA個人が行ったものであり、右小切手の振出しによりX社がAに対し役員賞与を支給したこととなるとの理由により、更正処分は適法であるとして、原処分時における更正の理由とは異なる処分理由を主張した。

（2）判示事項

課税庁は、昭和60年9月期分及び昭和62年9月期分に係る各更正通知書の更正の理由に、「法人税法第132条第1項の規定を適用し、寄付金をAに対する役員賞与として損金算入を否認した」旨記載していることが認められる。しかし、この更正理由書の更正理由は、本件訴訟において課税庁が主張するような理由を掲げて、本件寄付金はA個人が負担すべきであったものをX社が負担したものであるとした上、このような行為が可能であったのはX社が同族会社であるという特殊性に由来するものであるとして、前記結論を導いていることが明らかである。このような場合、更正理由書の附記理由と本件訴訟において課税庁が主張する理由との間には、基本的な課税要件事実の同一性があり、納税者らの手続的権利に格別の支障はないものというべきであるから、右のような処分理由の差替えも許さ

(174) 控訴審である高松高裁平成8年2月26日判決（税資215号672頁）においては、所得税の減額再更正部分について、原審が棄却とした部分を訴えの利益がないとして却下した以外は、原審の判断を認めている。その上告審である最判平成12年1月27日（税資246号303頁）も原審の判断を認めている。

変更前の主張

E 抗弁（課税庁）

※ ○=認める、×=否認、△=不知 頭=顕著な事実

課税要件（行為計算否認）	要件事実
行為計算否認 法税 132① 寄附金はAに対する役員賞与である。 法税 132①の要件	事実A 昭 59. 12. 3 X社がB神社改築奉賛会に 2500 万円を寄付 ○
1 同族会社	事実B①昭 61. 11. 18 X社がB神社改築奉賛会に 2500 万円を寄付 ○
2 同族会社の行為、	②昭 62. 4. 6 X社がC神社御造営奉賛会に 3300 万円を寄付 ○
3 法人税を不当に減少	③昭 62. 8. 11 X社がC神社御造営奉賛会に 3200 万円を寄付 ○
4 不当であることの評価根拠事実 否認後の行為・計算 役員賞与	事実C 昭 62. 8. 11 X社がC神社御造営奉賛会に 3400 万円を寄付 ○
	↓
	1、2 いずれも同族法人X社の行為 ○
	3 寄付により法人税を不当に減少（主張方法不明） ×

変更後の主張（下線は新たな主張）

E 抗弁（課税庁）

課税要件（役員賞与）	要件事実
1 X社が役員Aの個人的費用を肩代わり	事実A 昭 59. 12. 3 X社がB神社改築奉賛会に 2500 万円を寄付 ○
2 <u>Aからの弁済なし</u> →役員賞与	事実B①昭 61. 11. 18 X社がB神社改築奉賛会に 2500 万円を寄付 ○
	②昭 62. 4. 6 X社がC神社御造営奉賛会に 3300 万円を寄付 ○
	③昭 62. 8. 11 X社がC神社御造営奉賛会に 3200 万円を寄付 ○
	事実C 昭 62. 8. 11 X社がC神社御造営奉賛会に 3400 万円を寄付 ○
	<u>B神社改築奉賛会及びC神社御造営奉賛会は、A個人からの寄付として受入れ手続を行っていること</u>
	↓
	<u>いずれも役員Aの個人的費用としての性質を有する</u> ×
	同族法人X社が支出 ○
	Aへの弁済なし ○

れるものといわなければならない。したがって、この点に関する納税者らの主張は理由がない。

(3) 分析⁽¹⁷⁵⁾

イ 判断基準として基本的な課税要件事実の同一性があれば、納税者らの手続的権利に格別の支障はないとされた。

ロ 寄付により法人税を不当に減少するという行為計算の否認の課税要件から、個人からの寄附という事実へと要件事実を変更している。対象事実に変更はない。

(175) 有賀文宣「判批」訟月 40 巻 6 号 1268 頁(1994)、品川芳宣「判批」税研 59 号 69 頁(1995)、同「判批」ジュリ 1089 号 340 頁(1996)。

10 東京地裁平成8年11月29日判決（判時1602号56頁）、東京高裁平成10年4月28日判決（税資231号866頁）（⑩10東高）

（1）事実

原処分時においては、子供らへの役員報酬支払は、親である代表者に対する過大役員報酬であると主張したが、本訴において、同族会社の行為計算の否認に改めた。

（2）判示事項

控訴会社は、理由附記制度の趣旨に言及して、一般的に理由の差替えは認められるべきではないと主張するが、その可否は、原処分に附記された理由を訴訟に至って主張されている理由との異同によって、理由附記制度の趣旨が没却されるような結果となるか否かなどを考慮して検討すべき問題であって、一般的に論ずべき問題ではないから、控訴会社の主張は直ちに採用することはできない。（…）本件更正理由では、Aらに対する本件報酬が、経済的実質において、控訴人X1の報酬であると認められることを前提に、同控訴人に対する報酬の支給限度額を超えること、すなわち、法人税法34条1項が適用されることを否認の根拠としていたのに対して、本件訴訟における主張では、法人税法132条1項、すなわち、本件否認規定が適用されることを根拠としているところ、そのいずれにおいても、控訴会社がAらに対して本件報酬を支払っていることを前提に、Aらが米国の高校又は大学及び日本の中学に就学中の未成年者であり、取締役等として控訴会社の経営に参画していないことを理由として、本件更正理由では、本件報酬の振込先であるAらの預金口座は控訴人X1が支配管理していること、法人税法上の役員報酬の支給限度額を超えていることに着目し、法人税法34条1項を根拠として、損金に算入することを否認しているのに対して、本件訴訟では、Aらに対する本件報酬の支払が通常の経済人の行為として不合理、かつ、不自然であることに着目し、本件否認規定を根拠に損金に算入することを否認しているにすぎず、その主要な事実は共通するのであって、このような理由の差替えは、本件法人税処分の取消しを求

めている控訴会社に対し、その防御の機会を奪うような場合であれば格別、そうでない限り、許されるというべきである。

(…)しかるところ、控訴会社は、本件において理由の差替えが認められると、控訴会社に著しい防御上の不利益を与えると主張するが、理由の差替えの前後において専ら問題となるのは、要するに、Aらに対して本件報酬を支払ったことに実質が伴っているか否かであって、控訴会社において、Aらを証人として尋問するなどして（なお、Aらは、控訴会社の取締役等としてその経営に参画していたというのが控訴会社の主張であるから、その年齢にもかかわらず、Aらが控訴会社の取締役等としてどのような関与をしていたのかを自ら証言することは可能であったはずである。）、防御に当たることができたことは明らかであるから、控訴会社の主張は採用の限りでない。

(3) 分析⁽¹⁷⁶⁾

イ 判断基準は、理由附記制度の趣旨が没却されるような結果となるか否かなどを考慮して検討すべき問題であって、一般的に論ずべき問題ではないとした。

ロ 判断内容は、子供らに支払った報酬が、代表者への過大役員報酬として否定するか、同族会社の行為計算として否認するかの違いで、取り扱っている事実に変更はない⁽¹⁷⁷⁾。

主要な事実は共通し、このような理由の差替えは、納税者に対し、その防御の機会を奪うような場合であれば格別、そうでない限り、許されるとしている。

(176) 地裁の原審判決に対する評釈として、松沢智「判批」ジュリ 1131号 134頁(1998)、武田昌輔「判批」判時 1618号 185頁(1998)、増田稔「判批」主判解 978号 234頁(1998)、西山恭博「判批」税弘 46巻 5号 73頁(1998)。

(177) 本件要件事実整理表は、今村・前掲注(36)・83頁以下を参考に作成した。

当初の主張

E 抗弁（課税庁）

※ ○=認める、×=否認、△=不知 頭=顕著な事実

課税要件（過大役員報酬）	要件事実
1 役員である	1 親は代表取締役 ○
2 報酬が父親に帰属	2 子供らに支払った報酬は親に帰属 ×
3 職務執行対価	3 親は代表者 ○
4 支給限度額を超えていること 法税 34①②	4 限度を超える事実 ○

変更後の主張（下線は新たな主張）

E 抗弁（課税庁）

課税要件（行為計算否認）	要件事実
1 同族会社	1 X1はX2らの同族会社 ○
2 同族会社の行為	2 X1が子供らに役員報酬支払
3 法人税の減少となる結果	3 法人税を減少させる結果
4 不当評価の評価根拠事実 法税 132①	4① 未成年者経営参加困難 4② 取締役会出席なし 4③ 子供の口座を親が管理

11 大阪地裁平成 10 年 10 月 28 日判決（訟務月報 48 巻 10 号 2587 頁）⁽¹⁷⁸⁾ (⑩)

13 大地)

(1) 事実

原告法人は、パチンコ店及びゲームセンターの経営等を行う同族法人である。

平成 2 年 1 月期の法人税の更正通知書には、更正の理由として、「ゲームセンター A の売上 139 万 2,700 円及びゲームセンター B の売上 460 万 2,600 円が売上から除外されているので、当期の所得金額に加算し」旨附記されている。

課税庁は、本件口頭弁論期日において、原告法人から提出された証拠を検討した結果、本件各更正の理由に記載された本件売上除外等以外に、平成 2 年 1 月期に「リース C 取り分」（原告がリース会社である C 社からリースを受けているゲーム機の売上額のうち、リース料としてその 40 パーセント又は 50 パーセントを C 社に支払った残りの原告の取り分額を意味す

(178) 控訴審である大阪高裁平成 13 年 4 月 13 日判決（訟務月報 48 巻 10 号 2567 頁）では、別争点が争われている（従業員の横領行為と重加算税の賦課）。

る。) 296万1500円が申告から除外されていることが初めて判明し(他の期にも売上除外があった。)、原告法人も各売上除外の事実を認めたことから、課税庁は、仮にゲームセンターAの売上除外が存在しないとしても、平成2年1月期には、これとは別に、「リースC取り分」の売上除外が存在するのであるから、平成2年1月期の法人税に係る本件更正は、右「リースC取り分」の売上除外額296万1,500円とゲームセンターBの売上除外額139万2,700円の合計額435万4,200円(消費税込)を超えない限度で、適法であると主張した。

(2) 判示事項

一般に、更正処分の取消訴訟における実体上の審判の対象は、当該更正処分によって確定された税額の適否であって、更正理由の適否ではないから、更正処分における課税庁の認定等に誤りがあったとしても、これにより確定された税額が総額において租税法規によって客観的に定まる税額を上回らない限り、当該更正処分は適法であると解される。

もともと、青色申告に対する更正処分については、処分庁の判断の慎重さ、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて、不服申立ての便宜を与える趣旨から、理由を附記しなければならないものとされているけれども、かかる理由附記制度の趣旨・目的は、理由附記の不備が更正の取消事由とされ、その不備は後日の裁決等による理由附記によっても治癒されないものと解することによって十分担保され得るのであって、理由附記制度が、右のような趣旨・目的を超えて、更正処分の取消訴訟における主張制限の効果まで有するものと解すべき法令上の根拠は存在しないといわざるを得ない。また、白色申告に対する更正処分の場合であっても、これに対する異議決定や裁決については、同様の趣旨から理由の附記が要求されているにもかかわらず(国税通則法84条4項、5項、101条1項)、白色申告に対する更正処分の取消訴訟においては、異議決定等に附記された理由に拘束されず、理由の差替えが許されるものと解されているところ(…)、これとの均衡を考えると、青色申告に対する

変更前の主張

E 抗弁（課税庁）

※ ○=認める、×=否認、△=不知 頭=顕著な事実

課税要件（売上除外）	要件事実	本証・間接事実
1 売上除外	1A ゲームセンターAの売上除外 139万2700円 1B ゲームセンターBの売上 460万2600円が売上から除外	

変更後の主張（下線は新たな主張）

E 抗弁（課税庁）

課税要件（売上除外）	要件事実	本証・間接事実
1 売上除外	1A ゲームセンターAの売上除外額 139万2700円 1B ゲームセンターBの売上除外額 460万2600円 1C リースC取り分の売上除外額 296万1500円	1C 原告の提出証拠 原告の自白

更正処分についてのみ、理由の差替えが許されないものと解することは困難というほかない。

そうすると、青色申告に対する更正処分の取消訴訟においても、少なくとも被処分者に格別の不利益を与えるものでない場合は、処分理由の差替えが許されるものというべきである。

(…) 右事実（上記事実に記載の事実である。筆者註）によると、課税庁の追加主張に係る平成2年1月期の売上除外の事実は、原告法人が本件訴訟で提出した書証によって初めて判明したものであって、原告法人自身、本件訴訟において右売上除外の事実を自白しているのであるから、課税庁に右追加主張の提出を許しても、原告法人が本件更正を争うについて格別の不利益を与えるものでないことが明らかである。

(3) 分析

イ 判断基準は、無制限説に立つ。

ロ 後に売上除外の別事実を追加した。本件では納税者が本件訴訟で提出した書証によって初めて判明した事実に基づくものであって、また、納税者の自白もあり、結果理由の差替えを広く認めることになったものと考えられる。

訴訟係属中における新事実の発見は、十分にあり得ることである。

12 松江地裁平成13年10月24日判決（税資251号順号9010）（⑫13松地）

（1）事実

原告法人はラジエーター等の製造販売を業とする法人である。

イ 本件リース契約に係る支払について、従来は毎月口座引落としにより行っていたものを、平成6年11月期において多額の原価差額が発生する懸念が生じたことから、各リース会社（Aクレジット及びBリース）と平成6年11月に支払方法を変更し、1年分の約束手形を振り出し、決済した（支払期日は毎月であり従前との変更はない）。

原告法人は、これが短期前払費用に該当するとして損金算入し、申告を行ったものの（法人税法基本通達2-2-14後段）、課税庁は次の理由によりその損金性を否認した。

すなわち、法人税法基本通達に定める前払費用とは、「一定の契約に基づき継続的に役務の提供を受けるために支出した費用のうち当該事業年度終了の時ににおいてまだ提供を受けていない役務に対応するもの」であり、この取扱いは、①契約に基づく債務が発生し、かつ②その発生した債務を当該事業年度に支払った結果、③役務未提供部分に対応する前払費用が発生することを前提としていると解されるところ、本件リース契約においては、リース料支払債務の発生及びその確定の日は該当月の7日（Aクレジットとの契約）又は21日（Bリースとの契約）であり、原告が負担すべき本件リース料の支払債務の発生は、当事業年度中に到来することはないのであるから、原告法人主張の本件リース料相当額の債務は、上記①の要件を充たしていない。また、本件手形の振り出し、交付は、原因債務であるリース料支払債務が発生していない以上、将来発生することがあるべき債務の支払を担保するために振り出された手形にすぎないから、これをもって上記②の債務の支払があったとは認められない。以上のことからすれば、本件法人税法基本通達の有無を論じるま

でもなく、短期前払費用として損金算入することは認められない。

ロ　ところが、本件の審査請求において、国税不服審判所長は、原処分
理由には、本件法人税法基本通達の適用の余地がある「短期の前払費用」
に当たる本件リース料を同通達の適用の余地のない前払金であるとした
誤りがあるとしながらも、本件リース料は、企業会計原則の継続性の要
件を無視し、専ら租税回避目的で手形による前払処理を行ったものであ
り、本件法人税法基本通達を適用することは相当でないとの理由に基づ
き裁決がなされた。

本訴においても、課税庁は上記裁決と同様の主張を行った。

(2) 判示事項

法人税法 130 条 2 項の趣旨（筆者注：青色申告制度を採用して、青色申
告に係る所得の計算については、それが法定の帳簿組織による正当な記載
である以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがないことを納税
者に保障したことをいう。）によれば、更正の理由の差替えないし追加的主
張については、これが、更正通知書に記載された更正処分の理由の基礎と
なる課税要件事実の基本的部分と同一性を有する事実である限り、許され
ると解すべきである。なぜなら、更正処分を受けた納税者としては、附記
理由に係る争点とその後の不服申立てないし訴訟手続において主たる争点
となるとの期待の下に、課税庁から示された根拠や手持ちの証拠資料を比
較対照し、勝訴の見込み、立証の可能性等を考慮して、不服申立てをすべ
きか否かを決することになるから、当初の処分理由と差替えないし追加後
の処分理由の基本的事実関係の同一性が認められないときに、理由の差替
えないし追加を認めることになれば、上記納税者の期待を害し、納税者の
防御に不利益を与えることになるから許されないと解されるが、両者の間
に基本的事実関係の同一性が認められるときは、理由の差替えないし追加
を認めても、納税者の期待や防御権を不当に侵害するものとはいえず、し
たがって、法人税法 130 条 2 項の趣旨を没却するともいえないからである。

これを本件についてみるに、課税庁の税務調査時から更正処分時までに

において、本件の争点が、一貫して本件リース料が本件法人税法基本通達の短期の前払費用と認められるか否かであったこと、しかも、H（筆者注：原告法人の担当税理士）が、更正処分前の平成8年6月30日、税務担当者から原告の申告が正しいか否かは、税法に照らして判断する、通達には拘束されないなどと言われたことは前判示のとおりである。そうすると、本件更正通知書記載の更正の理由と本件訴訟で追加された理由との間には、本件リース料が本件法人税法基本通達の短期の前払費用に当たるか否かという課税要件事実の基本的部分に同一性があると認められ、理由の追加を認めても原告の期待や防御を不当に侵害するとはいえないから、課税庁が本件訴訟において、更正通知書記載の更正の理由と異なる理由を追加することは許されるというべきであって、原告法人の主張は採用できない。

（3）分析

イ 基本的課税要件同一説に基づき、その理由を詳細に述べた。

更正処分を受けた納税者としては、附記理由に係る争点とその後の不服申立てないし訴訟手続において主たる争点となるとの期待の下に、課税庁から示された根拠や手持ちの証拠資料を比較対照し、勝訴の見込み、立証の可能性等を考慮して、不服申立てをすべきか否かを決することになるから、当初の処分理由と差替えないし追加後の処分理由の基本的事実関係の同一性が認められないときに、理由の差替えないし追加を認めることになれば、上記納税者の期待を害し、納税者の防御に不利益を与えることになるから許されない。

ロ 短期前払費用の該当性は納税者に有利な特殊な事情であるから、納税者の主張・立証が必要な事実である。

課税庁は、この要件のうち、前払費用としての性質を原処分において否認した。

本訴において、再々抗弁として通達の前提となる要件及び租税回避行為としての主張をしたものである。

変更前の主張

R 再抗弁（納税者）

※ ○=認める、×=否認、△=不知 頭=顕著な事実

課税障害要件（短期前払費用）	要件事実	反証（課税庁）
短期前払費用（法基通 2-2-14） 1 前払費用であること 1-1 契約に基づき債務が発生 1-2 発生した債務を当該事業年度に支払 1-3 役務未提供部分に対応する前払費用が発生 2 支払日から1年以内に提供を受ける役務 3 継続して損金に算入	1 既存の本件リース契約の存在 1-1 平 6.11 に支払条件変更の契約 銀行引落→手形決済により手形振出 × 1-2 平 6.11 手形振出 × 1-3 今後1年分のリース料 2 リース物件を使用する予定 3 平 7.11 期以降も実施	1-1 従前のリース契約により支払債務発生は該当月の7日又は21日=平6.11 期に債務発生しない 1-2 1-1 から平 6.11 期に支払なし

変更後の主張（下線は新たな主張）

R 再抗弁（納税者）

課税障害要件（短期前払費用）	要件事実	反証（課税庁）
短期前払費用（法基通 2-2-14） 1 前払費用であること 1-1 契約に基づき債務が発生 1-2 発生した債務を当該事業年度に支払 1-3 役務未提供部分に対応する前払費用が発生 2 支払日から1年以内に提供を受ける役務 3 継続して損金に算入	1 既存の本件リース契約の存在 1-1 平 6.11 に支払条件変更の契約 銀行引落→手形決済により手形振出 × 1-2 平 6.11 手形振出 × 1-3 今後1年分のリース料 2 リース物件を使用する予定 3 平 7.11 期以降も実施	1-1 従前のリース契約により支払債務発生は該当月の7日又は21日=平6.11 期に債務発生しない 1-2 1-1 から平 6.11 期に支払なし

D 再々抗弁（課税庁） ↑

課税再障害要件	要件事実
1 会計処理の継続性の欠如 2 本件リース料の会計処理上の重要性 3 租税回避行為	1 突然の手形振出 2 本件リース料平 6.11 4961 万円、平 7.11 6171 万円重要性あり 3 不要不急の手形を契約の変更に基づかず振出

対象事実は同一であり、その通達的前提を追加したことになり、同一の法令（通達）における解釈の追加である。評価通達における「特別の事情」と類似する要件事実論上の主張の追加であり、再々抗弁事由と理解される（ただし、評価通達は個別特別の事情であるが、本件はその前提とされている根拠の主張であるところが異なっている。）。

13 横浜地裁平成16年2月4日判決（税資254号-42順号9548）（⑬16横地）

(1) 事実

原告法人が、平成5年9月期において、A社から営業譲渡によりA社が保有する各株式を取得し、これを一部売却した。

この点について、課税庁が更正通知書に附記した更正の理由は、原告法人が保有していたB株の売却益についての計上漏れが存在するというものであったが、課税庁が本件訴訟において主張する内容は、B株を売却したことによる利益（売却益）の計上漏れが存在するというものに併せて原告法人が本件各株式を取得した際の時価よりも低い価額による譲受けによる利益（受贈益）があるとのものであった。

(2) 判示事項

法人税法130条2項は、青色申告書に係る法人税の更正をする場合は、更正通知書にその更正の理由を附記しなければならない旨を規定しているところ、その趣旨は、青色申告法人に対しては、法定の帳簿書類の備付け、記録、保存が義務づけられており（同法126条1項）、これらの帳簿書類は、その備付け、記録、保存が適正に行われている限り、そこに記載された会計事実については真実であることについて高度の蓋然性を有するものといえ、課税要件を基礎づける会計事実を認定するための証拠資料として高度の信用性が認められることから、税務署長において、このような帳簿書類の調査等により課税標準の計算に誤りがあると認めて更正をしようとする（同法130条1項）ことについて、更正を慎重ならしめ、その公正さと妥当性を担保し、処分庁の恣意を抑制するとともに、青色申告法人の不服申立てについて便宜を図ろうとしたものであると解される。

他方、青色申告法人の提起する更正処分の取消訴訟における審理の対象も、一般の行政処分の取消訴訟と同様に、当該更正処分の違法性一般であると解されるところであって、これらのことを考慮すると、青色申告法人の提起する更正処分の取消訴訟において、課税庁が処分の適法性を主張立証するため更正の理由を差し替えることが許されるのは、それを認めるこ

とにより青色申告法人の正当な利益を保護しようとした上記理由附記制度の趣旨を損なわない範囲に限られるものと解するのが相当であり、かつ、その範囲にとどまるものである以上、これが許されないものとする根拠はないものというべきである。

これを本件についてみると、原告法人において、附記理由の差替えの違法を主張しているのは、原告法人が、平成5年9月期において、A社から本件営業譲渡により本件各株式を取得し、これを売却した事実経過に関する収益に係るものであるところ、この点について、課税庁が更正通知書に附記した更正の理由は、原告法人が保有していたB株の売却益についての計上漏れが存在するというものである。これに対し、課税庁が本件訴訟において主張する内容は、原告が本件各株式を取得した際の時価よりも低い価額による譲受けによる利益（受贈益）と、原告法人が保有していたB株を売却したことによる利益（売却益）の計上漏れが存在するというものである。

そこで、両者を対比してみると、いずれも、基本的には、B株を含む各株式の取得から売却に至る過程において原告が得た収益の評価に関するものであって、評価の手法は異なるものの、その経済的取引に係る基礎的な課税要件事実は同一であるといえることができる。そして、原告法人は、本件B株を取得した事実はないから、その売却による利益は、原告法人ではなく、本件B株の前所有者であるA社に帰属するとして争っているのであるが、原告法人は、本件営業譲渡後の平成5年4月2日のB株5000株の取得及び同月16日の合計1万株のB株の売却の事実についても、青色申告法人として備え付けておくべき法定の帳簿書類に一切記載していないのである。もとより、原告法人は、本件各株式の取得及び本件B株を含むB株の売却についての事実関係は、本件株式売買ノートに記載するなどして、これを知悉していたところである。

このようなことからすれば、本件訴訟において上記のような内容の更正の理由の差替えを認めたとしても、更正を慎重ならしめ、その公正さと妥

変更前の主張

E 抗弁（課税庁）

※ ○=認める、×=否認、△=不知 頭=顕著な事実

課税要件（株式売却益）	要件事実	本証（証拠方法・間接事実）
前提 株式の帰属 売却益があること 1 取得価額 2 譲渡価額 3 2 > 1 であること 法税 22	前-1 平 5. 4. 1 現在の A 社保有の営業の全部が原告法人に移転すること ○ 前-2 A社は平 5. 4. 1 現在B株式を保有していたこと × 1 B株式の取得価額が 15,000 株は 1450 円(平 5. 4. 1 時価外) × 2 平 5. 4. 1 15,000 株を 1,470 円で譲渡 × 平 5. 4. 16 10,000 株を 1,580 円で譲渡 × 3 譲渡益、1,145,638 円 ×	前-1 営業譲受契約書 前-2 株式売買の明細書 1 平 5. 4. 1 の東証終値 株式売買の明細書 2 株式売買の明細書、売却を記載したノート

注 原処分時の金額は、判示されておらず、異なる可能性がある。

変更後の主張（下線は新たな主張）

E 抗弁（課税庁）

課税要件（株式売却益）	要件事実	本証（証拠方法・間接事実）
前提 株式（売却益）の帰属 売却益があること 1 取得価額 2 譲渡価額 3 2 > 1 であること 法税 22	前-1 平 5. 4. 1 現在の A 社保有の営業の全部が原告法人に移転すること ○ 前-2 A社は平 5. 4. 1 現在B株式を保有していたこと × 1 B株式の取得価額が 15,000 株は 1450 円(平 5. 4. 1 時価外) × 2 平 5. 4. 1 15,000 株を 1,470 円で譲渡 × 平 5. 4. 16 10,000 株を 1,580 円で譲渡 × 3 譲渡益、1,145,638 円 ×	前-1 営業譲受契約書 前-2 株式売買の明細書 1 平 5. 4. 1 の東証終値価額 株式売買の明細書 2 株式売買の明細書、売却を記載したノート
課税要件（低額譲受）	要件事実	本証（証拠方法・間接事実）
株式の低額譲受け 1 譲受価額 2 時価額 3 2 > 1 であること	1 平 5. 4. 1 A社の営業譲受けにおける保有する株式（B株式含む）の譲受価額は 5572 万円であったこと × 2 A社保有株式の時価額 5969.9 万円であったこと × 3 2 > 1 =受贈益 397.9 万円 ×	1-1 営業譲受契約平 5. 4. 1 1-2 営業譲受契約記載の譲受価額 2 東証の平 5. 4. 1 の最終価額

当性を担保し、処分庁の恣意を抑制するとともに、青色申告法人の不服申立てについて便宜を図ろうとした更正の理由附記制度の趣旨を損なうことにはならないことは明らかである。

したがって、本件訴訟において、課税庁が、原告法人の平成 5 年 9 月期

に係る法人税更正処分の適法性を主張立証するに当たり、本件各株式についての受贈益及び本件B株を含むB株についての売却益の計上除外の主張をすることは許されるというべきである。

(3) 分析

イ 理由附記制度の趣旨を損なわない範囲での差替えは許されるとした。

ロ 判示事項から、原処分時における課税庁の主張は必ずしも明らかではないが、平成5年4月1日におけるA社からの営業の譲受けの際に生じた事実であり、争点となっているB株の取得価額に係る事実も含まれていることから、理由の差替えを認めたものと思われる。

しかしながら、本件の要件事実整理表のとおり、別要件事実の主張であり、B株以外の評価の問題も含まれており、新たな事実の追加である。

14 東京地裁平成16年8月31日判決（訟務月報51巻8号2211頁）（1416東地）

(1) 事実

本件は、原告法人は、他社と映画投資事業組合を締結し、組合員らからの出資金及び金融機関からの借入金をもって映画のフィルムを購入した上、その映画に係る配給権を他社に有償で付与する事業を共同で営むこととし、①映画フィルムに関する減価償却費及び②本件各融資契約に係る支払利息を損金に算入し、また、③原告法人の申告において収益として計上されていた映画フィルムの賃貸収入を収益に計上して申告を行った。

これに対して課税庁は、本件各組合契約、本件各映画購入契約、本件各映画配給契約、本件各融資契約及びこれらに関連する契約から成り立つ一連の取引について、原告法人の申告は、本件各組合が本件各映画フィルムを取得して賃貸（配給権の付与）をした取引として処理しているが、実際には、本件各映画フィルムを介在させて、いわゆる金融取引をしたものと認められる。すなわち、契約としては有効であるとしても、その契約がどのような内容のものであるかという点は、納税義務者の選択した法形式の

外観にとらわれることなく、私法上の法律関係の実質に立ち入って、納税義務者が真に発生させようとした法律関係を探求した場合、本件の一連の取引は、結局、私法上の法律関係として実質的に固有の意義・効果を有するものは、本件各組合が、映画フィルムについてその代金額の約 25 パーセントに相当する金額を投資し、その代わりに映画の興行利益から配当等の分配を受けるといふ金融取引の部分のみであることになる。したがって、本件取引は、その法形式の外観にもかかわらず、その真の内容は、金融取引にほかならないとの理由に基づき、①映画フィルムに関する減価償却費は、損金の額に算入することはできず、②本件各融資契約に係る支払利息については、それと同額が映画配給会社から本件各組合に対して利息として支払われるので、その額を受取利息にも計上すべきであり、③映画フィルムの賃貸収入は、本件各組合が本件各第一次配給会社に対して貸し付けた金額及び組合拠出金を回収したものと認められるので、その額を所得金額から減算すべきであり、以上の①から③までの処理をした上、本件各事業年度に係る法人税額等を計算するとして、更正処分を行った⁽¹⁷⁹⁾。

本訴において、本件各組合の成立及びその事業に関する契約書類については、契約書の外観のある書面が作成されたにすぎず、契約は成立していないとする主張（第一次主張）及び本件各組合の成立及びその事業に関する契約書類に表示された各契約は、仮に成立していたとしても、通謀虚偽表示に当たり、無効となるとする主張（第二次主張）を追加したものであった（当初の主張は第三次主張とされた。）⁽¹⁸⁰⁾。

(2) 判示事項

イ 青色申告に係る法人税の申告に対する更正処分においても、課税庁に理由の差替えを許しても、当該更正処分を争うにつき被処分者である原告に格別の不利益を与えるものでない場合には、そのような理由の差替

(179) 類似事案として最判平 18.1.24（民集 60 卷 1 号 252 頁）がある。

(180) 契約の解釈手法について、今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈」税理 42 卷 12 号 206 頁（1999）参照。

えは許されるものと解すべきであるところ(…)、上記各更正処分の通知書において記載した理由も、本訴における課税庁の主張も、本件各映画購入契約と本件各融資契約の効力をそのまま認めることはできず、したがって、原告法人が本件各映画フィルムの持分権者であることを前提として減価償却費を損金計上することや、本件各融資契約において支払うべきものとして定められている利息相当額のマイナス計算をすることはできないという大筋においては一致しており、そのような結論に至る法律構成を異にしているのにすぎないのであるから、仮にこれが理由の差替えに当たるとしても、上記各更正処分を争うにつき被処分者である原告法人に格別の不利益を与えるものとはいえない。

- ロ 本件各組合の成立及びその事業に関して作成された一連の契約書に表示された契約のうち、少なくとも、本件各組合が本件各映画販売会社から本件各映画に関する権利を取得し、本件各第一次配給会社に本件各映画の配給権を付与する部分や、本件各組合がB銀行から融資を受け、この借入額を(各組合員からの拠出金とともに)本件各映画フィルムの購入代金として本件各映画販売会社に支払うこととする部分は、いずれも、法律行為として不成立又は無効であるというべきである。(…) そうすると、原告の申告のうち、原告法人を組合員とする本件各組合が、本件各映画フィルムを固定資産として取得し、本件各事業年度においてこれを保有していたことを前提として、固定資産の減価償却費を損金に計上した部分については、そのような損金計上を認めることはできないというべきである。また、原告法人の申告のうち、原告法人を組合員とする本件各組合が、B銀行に対して本件各融資契約による利息債務を負担したことを前提として、この支払利息を損金に計上した部分についても、このような損金計上を認めることはできないというべきである。

(3) 分析

- イ 判断基準として格別の不利益説を採った。
- ロ 租税回避行為の否認方法については、対象行為が同一であることから、

変更前の主張

E 抗弁（課税庁）

※ ○=認める、×=否認、△=不知 頭=顕著な事実

課税要件	要件事実
(本件一連の取引について) 1 減価償却費の損金算入 2 支払利息の損金算入 3 賃料収入の益金算入 4 本件一連の取引は金融取引である。 このことから、上記1、2、3の否認	本件一連の取引 Xが映画投資事業組合に出資し、組合員からの出資金及び金融機関からの借入金をもって映画のフィルムを購入した上、その映画に係る配給権を他社に有償で付与する事業を共同で営むとの各契約 1-1 映画フィルムを所有 1-2 事業へ供する ○ 2-1 組合への融資契約 2-2 利息の支払 ○ 3-1 配給会社への映画フィルムの貸出 3-2 賃料の受取り ○ 4 本件一連の取引の合理的解釈 本件各組合が、映画フィルムについてその代金額の約25パーセントに相当する金額を投資し、その代わりに映画の興行利益から配当等の分配を受けるという金融取引である。× 上記1、2、3の否認

変更後の主張（下線は新たな主張）

E 抗弁（課税庁）

課税要件	要件事実
X 本件一連の取引の有効性について <u>1 契約の不成立</u> <u>2 契約の無効（通謀虚偽表示）</u> ⇒（1、2の要件） <u>外観と内心の意思の不一致</u> Y 本件一連の取引を前提として 1 減価償却費の損金算入 2 支払利息の損金算入 3 賃料収入の益金算入 4 本件一連の取引は金融取引である。 このことから、1、2、3の否認	本件一連の取引 Xが映画投資事業組合に出資し、組合員からの出資金及び金融機関からの借入金をもって映画のフィルムを購入した上、その映画に係る配給権を他社に有償で付与する事業を共同で営むとの各契約 X 1、2ともに <u>1 外観 各契約の存在</u> <u>2 内心 各契約の不合理性から立証</u> 3 ①≠② Y 1-1 映画フィルムを所有 1-2 事業へ供する ○ 2-1 組合への融資契約 2-2 利息の支払 ○ 3-1 配給会社への映画フィルムの貸出 3-2 賃料の受取り ○ 4 本件一連の取引の合理的解釈 本件各組合が、映画フィルムについてその代金額の約25パーセントに相当する金額を投資し、その代わりに映画の興行利益から配当等の分配を受けるという金融取引である。× Y 1、2、3の否認

理由の差替えを行っても原告法人に格別の不利益はないとした。

(イ) 原処分理由は、本件一連の取引の有効性を否認せずに、本件一連の取引を合理的に解釈して金融取引であると主張したものである。

この主張は、再々抗弁事由であるが、せりあがり⁽¹⁸¹⁾により抗弁事由となる。

(ロ) 追加主張は、本件一連の取引にかかる契約の存在を否定するものであり、抗弁事由である。

(181) 司法研修所編・前掲注(94)・62頁。

15 名古屋地裁平成 17 年 3 月 3 日判決（判タ 1238 号 204 頁）（⑮17 名地）

(1) 事実

原告 X の所有する土地を仮設のモーターショップ（本件建物）等の用地として平成 12 年 5 月 1 日から平成 15 年 4 月 30 日までの 3 年間、一時使用目的で賃借していた A は、平成 12 年 8 月、自己都合により中途解約の申入れを X に行い（その際に A は、①平成 13 年 2 月分までは賃料を支払うこと、②その間に新賃借人が現れたら本件建物を新賃借人に譲渡したいと思っていること、③平成 13 年 1 月末までに新賃借人が現れないときは本件建物を取り壊し土地を明け渡すこととしていた。）、その後新たな賃借人が現れたことから、X 及び A は、平成 12 年 11 月 14 日、①本件賃貸契約を同月 11 日限り解約すること、② X は、支払済みの同月分の賃料 62 万円のうち解約日以降の賃料に相当する 31 万円及び保証金 1000 万円を A に返還すること、③ A は、本件建物等を X に無償譲渡することなどを内容とする中途解約の本件合意を結び、本件家屋を無償にて X に引き渡した。

この本件建物の X への無償譲渡された建物等の利益が不動産所得に当たるとして、更正がなされた（他の処分理由もある。）。原処分時において、「借地一時使用契約の解約に伴って本件建物等の無償譲渡契約が締結されており、借地一時使用契約の解約と本件建物等の無償譲渡は一体であり、不動産所得の業務に関して本件建物等の無償譲渡という経済的利益を得たものであること」をもって本件建物利益が不動産所得に当たる理由としていたが、その後本訴において不動産所得にあたるとする課税庁の主張を、最終的には、本件建物利益の不動産所得性を基礎付けるものは、平成 13 年 2 月分までの賃料支払約束に代わる部分であり、本件建物の取去義務を免れることに代わる部分ではないが、両者の部分を区別することが困難であるため、全体が不動産所得に当たるとの主張に改め、また、予備的主張として雑所得に該当する旨の主張を追加した。

(2) 判示事項

所得税法 155 条 2 項は、税務署長は、居住者の提出した青色申告書に係

る年分の総所得金額の更正をする場合には、その更正に係る国税通則法 28 条 2 項に規定する更正通知書にその更正の理由を附記しなければならない旨定めているところ、これは、課税庁による判断の慎重さ及び合理性を担保し、その恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて、不服申立ての便宜を図ることにあると解される。したがって、更正処分の取消訴訟において、課税庁が処分理由を差し替えることは原則として許されないが、上記差替えによっても、当該処分を争うについて被処分者である納税者に格別の不利益を与えるものではないなど、理由附記制度の趣旨を損なうおそれがないと認められる場合には、処分理由の差替えは許されないものではないと解される。

しかるところ、(…) 課税庁は、本件所得税課税処分においては、本件建物利益が不動産所得に当たる旨の理由を附記し、異議決定においても同様の理由を述べていたのに対し、本訴の審理の中途段階に至って、雑所得に当たる旨の主張を予備的に追加したものであり、このように所得区分を異にするような処分理由を追加した結果、納税者側に新たな反論をする必要を生じたことは否定できない。

しかしながら、主位的主張といい予備的主張といい、課税庁が所得に当たると主張する納税者の経済的利益が本件建物の無償譲受けであることは共通しており、両者は事実関係自体の主張を異にするものではなく、単に所得区分に関する税法上の評価の差異にすぎないから、納税者側に新たな事実調査を行うなどの負担をもたらしたとは考え難く、結局、納税者に格別の不利益を与えるものとはいえないから、課税庁による予備的主張の追加が許されないとの納税者の主張は採用できない。

(3) 分析

イ 判断基準として格別の不利益説を採った。

具体的に不利益を検討しており、新たな事実調査を行うなどの負担をもたらすのは格別の不利益があると考えているようである。

ロ 要件事実はいずれも同一であり、それをどのように解釈するかという、

所得区分に関する税法上の評価の差異にすぎない点が異なっているにすぎない。

なお、課税庁の、不動産所得又は雑所得に該当するという主張は、いずれも排斥されている。

変更前の主張

E 抗弁（課税庁）

※ ○=認める、×=否認、△=不知 頭=顕著な事実

課税要件（不動産所得）	要件事実	課税庁の要件事実の解釈
1 不動産の貸付があること 2 要件1による所得 =A収入、B必要経費 所税 26	1 平 12. 4. 30 XとA間の土地一時使用の賃貸借契約 平 12. 5. 1～平 15. 4. 30 月賃料 61 万円 ○ 2 平 12. 11. 14 XとAの本件合意 ① 本件賃貸契約 11. 11 解約 ② Xは 11 月分賃料の半額及び保証金を返還 ③ Aは本件建物等をXに無償譲渡 ○	借地一時使用契約の解約と本件建物等の無償譲渡は一体であり、不動産所得の業務に関して本件建物等の無償譲渡という経済的利益を得た

変更後の主張（下線は新たな主張）

E 抗弁（課税庁）

課税要件（不動産所得・雑所得）	要件事実	課税庁の要件事実の解釈
A 不動産所得 所税 26 A1 不動産の貸付があること A2 要件 A1 による所得 =収入—必要経費 B 雑所得 所税 35 B1 他の所得のいずれにもあたらないこと B2 要件 B1 による所得 =収入—必要経費	AB1 平 12. 4. 30 XとA間の土地一時使用の賃貸借契約 平 12. 5. 1～平 15. 4. 30 月賃料 61 万円 ○ AB2 平 12. 11. 14 XとAの本件合意 ① 本件賃貸契約 11. 11 解約 ② Xは 11 月分賃料の半額及び保証金を返還 ③ Aは本件建物等をXに無償譲渡 ○	AB1 について <u>本件建物利益の不動産所得性を基礎付けるものは、平 13. 2 までの賃料支払約束に代わる部分であり、本件建物の収去義務を免れることに代わる部分ではないが、両者の部分を区別することが困難であるため、全体が不動産所得に当たる</u> AB2 について <u>本件建物の無償譲受け自体は、実質的には、本件賃貸契約の中途解約及び保証金の全額返還等を容認する見返りに得た所得であり、一時所得に該当せず、他の所得にも該当しないことから雑所得に当たる</u>

16 大阪高裁平成 14 年 6 月 14 日判決（訟務月報 49 巻 6 号 1843 頁）⁽¹⁸²⁾（⑩
14 大高）

（1）事実

外国税控除の余裕枠を利用した事件である。

我が国の外国税額控除制度は、外国で得た所得に我が国実効税率を乗じた金額を限度とし、控除限度額につき国外所得一括限度額管理方式を採用している結果、我が国よりも実効税率の低い国で所得を得た場合に外国税額控除余裕枠が生じる。

本件は、メキシコ国の源泉税に係る A 社及びオーストラリア源泉税に係る B 社のふたつの事案を判示しているが、上記高裁判決に対する最高裁決定と同日に最高裁判決がなされた別事案と共通する B 社事案を簡記すれば次のとおりとなる。

すなわち、オランダにある B 社から銀行である原告法人（控訴審であるが便宜上「原告法人」とした。）のロンドン支店に預金をし、当該資金を原告法人ロンドン支店がオーストラリアにある C 社に貸し付けることによって、原告法人ロンドン支店は C 社への貸付けについてオーストラリアの源泉税に服したが、その全額につき外国税額控除を受けることができたため、B 社の預金利子は C 社からの利息の源泉税額控除後の金額より多い金額を支払う、いわゆる逆ざやの取引を行った。

課税庁は、一次的には、本件の一連の取引は、B 社及び原告が租税負担の軽減を図ろうとする認識の下に取引を仮装したとの主張を行い、二次的に、法人税法 69 条の制度趣旨からの制限解釈の主張を行った。

（2）判示事項

確かに、証拠によると、本件各原更正処分にかかる通知書に附記された理由は、本件各取引が仮装行為であるから無効であるというものであり、

(182) 原判決である大阪地判平 13・5・18（税資 250 号順号 8900）においては、国側敗訴し、本訴において国側が勝訴している。なお、上告については不受理決定（最高裁決定平 17・12・19）がなされている。同日の同種事件の判決である最判平 17・12・19（民集 59 巻 10 号 2964 頁）には、多くの評釈がある。

国税不服審判所の裁決は、これと異なる理由で審査請求をいずれも棄却したことが認められる。

しかし、青色申告書に係る更正の場合、その通知書に理由を附記しなければならなかったとした法人税法 130 条 2 項の趣旨（処分の慎重性の担保と不服申立ての便宜）などから、課税庁側が、その後の更正処分の取消訴訟において、附記された理由と異なる理由の主張をすることが許されないと解することは困難である。したがって、課税庁が、本件取消訴訟において、裁決で認められなかった更正通知書附記の理由を改めて主張することや、その予備的主張として、更正通知書附記の理由と異なる理由を新たに追加して主張することは何ら妨げないというべきである。

また、課税庁は、本件取消訴訟において、上記仮装行為の主張に加え、法人税法 69 条の限定解釈による否認を予備的に主張しているが、これらの主張は、いずれも、原告法人が、それぞれ、A社又はB社に、メキシコ国源泉税又はオーストラリア国源泉税の負担軽減を図るために原告法人の外国税額控除の余裕枠を利用させ、同各社からその対価を得る目的で、A社との間で本件手形買取契約・本件覚書、B社との間で本件債権譲受・預金契約を締結したことを基礎としているというべきであり、その主張の基本的な事実関係について変更はない上、原告法人に格別の不利益を与えるものとはいえず、また、このことをもって、課税庁の本件各更正処分が慎重さ、合理性を欠く処分であるということもできないと解する。

(3) 分析

イ 原則は無制限説を採り、併せて格別の不利益を与えているかを判断している。

ロ 仮装行為の主張は、事実の否認であり、障害要件事実である外国税額控除の要件事実の存在を否認するものである。

追加の主張は、法規の解釈の追加であり、それに基づいた事実の主張を行った。

解釈の主張であり、それ自体立証責任が定められるものではないが(裁

判所の専権事項である。)、それに基づく事実については、それを主張する課税庁が主張立証をする必要がある。

変更前の主張

R 再抗弁 (納税者)

※ ○=認める、×=否認、△=不知 顕=顕著な事実

課税障害要件 (外国税額控除)	要件事実	反証 (課税庁)
1 内国法人 2 貸付金利息の受取り 3 外国源泉税の支払 4 申告書に明細記載、書類添付 法税 69	1 原告は大阪府に所在 ○ 2 原告(銀行)は、B社から 貸付金利息を受け取った。× 3 B社は利息支払に際して、 オーストラリアに源泉税を 納付した。○ 4 原告の申告書の記載 ○	2 一連の行為は、租税負担の 軽減を図ろうとする認識の 下に取引を仮装したもので、 貸付金利息は生じていない。

変更後の主張

R 再抗弁 (納税者)

課税障害要件 (外国税額控除)	要件事実	反証 (課税庁)
1 内国法人 2 貸付金利息の受取り 3 外国源泉税の支払 4 申告書に明細記載、書類添付 法税 69	1 原告は大阪府に所在 ○ 2 原告(銀行)は、B社から 貸付金利息を受け取った。× 3 B社は利息支払に際して、 オーストラリアに源泉税を 納付した。○ 4 原告の申告書の記載 ○	2 一連の行為は、租税負担の 軽減を図ろうとする認識の 下に取引を仮装したもので、 貸付金利息は生じていない。
課税障害要件 (外国税額控除)	要件事実 (課税庁)	
X 法税 69 の解釈 制度趣旨から一定の制限ある	X 一連の行為は正当な事業 活動ではない。	

17 東京高裁平成 19 年 1 月 30 日判決 (訟務月報 53 卷 10 号 2966 頁) (183) (⑰)

19 東高)

(1) 事実

本件は差戻控訴審での判決である。

納税法人 X 社 (甲財団が株式を 49.6 パーセント保有する同族法人である。) の 100 パーセント出資の外国子会社 A 社 (持ち株総数 200 株、乙テレビの株式 3559 株やラジオの丙放送の株式 15 万株保有している。) は、3000 株の増資に際して、その全部をオランダの B 社 (甲財団が株式を 100

(183) 第一審は東地判平 13・11・9 (税資 251 号順号 9020)、控訴審は東高判平 16・1・28 (税資 254 号順号 2512)、上告審は最判平 18・1・24 (税資 256 号順号 10279)。

パーセント保有ずる子会社である。)へ有利な価額により割り当てる決議を行い、その払込みを受けた。この結果A社のX社の持分比率は、100パーセントから6.25パーセントに激減した。

当該判決によれば、課税庁は原処分に際して、同族会社の行為又は計算の否認(法税132①1)を理由とし、本訴において当初、X社は、新株引受権を取得し、これをB社に額面額で譲渡したのと同様の経済的効果を生じさせ、このような場合、通常の経済人として採るべき合理的行為は、B社から相当対価を受領することであるところ、相当対価を受領しない本件増資によって、納税法人の法人税負担は不当に減少しているとの主張を行っていたが、後において、無償による資産の譲渡又はその他の取引(法税22②)及び寄附金(法税37②)の主張を追加し、本件増資は、X社、A社及びB社の合意に基づき、A社株式の資産価値を分割し、対価を得ることなくその資産価値の一部をX社からB社に移転させたものにほかならないとして、また、後者の主張を主位的主張とした。

(2) 判示事項

イ まず、納税法人は、課税庁の法人税法(以下「法」という。)22条2項に関する主張が民訴法157条1項に反するなどとして、許されないと主張することに応じて次のとおり判示する。

上記両規定(筆者注:法人税法22条2項と法人税法132条1項1号の規定)による課税要件は、対象事実は共通であるものの、それが、〔1〕資産の譲渡等に該当するものであるか(法22条2項)、〔2〕資産の譲渡等に当たるかどうかはともかく、行為計算として否認されるべきものであるか(法132条1項1号)との点において、課税要件を異にしているから、控訴人の主張するような専ら法的な主張の相違ということができないことは明らかである。もともと、これら両規定は、対象事実によって納税法人が資産又は資産価値を失い、これをA社が取得するに至ったと評価し得るとする点では要件を共通にし、資産等の喪失及び取得が両社の合意に基づくのか(法22条2項)、合意を問うまでもなく、納税法

人の意思に基づくのか（法 132 条 1 項 1 号）、さらに、後者については納税法人が同族会社であることにより、課税要件が決せられる点において異なるものである。そして、本件においては、本件両処分以来、対象事実そのものは当事者双方に明確であり、対象事実をどのように評価するかが論争の中心であったということが出来る。そうすると、本件両処分の前提となるべき重要な対象事実が当初から明らかとなっている本件の審理経過にかんがみると、課税庁による法 22 条 2 項に基づく課税の主張は、本件訴訟の完結を遅延させるものでなく、時機に後れた攻撃防御方法には当たらないというべきである。もとより、上記のうち一方の規定に基づく課税要件を主張することが、他方の規定に基づいて課税できないことの自白になる筋合いのものでもない。

ロ これに基づき、法 22 条 2 項及び法 132 条 1 項 1 号の規定の課税要件の関係及び本件事実関係にかんがみると、本件においては、本件更正処分における課税の根拠につき、訴訟に至って前者の要件を追加的に変更し、更正の理由を変更することも許容されると解すべきである。

変更前の主張

E 抗弁（課税庁）

※ ○=認める、×=否認、△=不知 頭=顕著な事実

課税要件（行為計算否認）	要件事実
1 同族会社	1 X社は甲財団の同族法人 ○
2 行為	2 100%出資のA社の本件増資を了解 ○
3 法人税の不当減少 法税 132① 1	3 X社は、新株引受権を取得し、これをB社に額面額で譲渡したのと同様＝通常の経済人として採るべき合理的行為は、B社から相当対価を受領することであるところ、相当対価を受領しない本件増資によって、納税法人の法人税負担は不当に減少している ×

変更後の主張（下線は新たな主張）

E 抗弁（課税庁）

課税要件（無償譲渡）	要件事実
無償譲渡	1 A社→（3000株新株）→B社
1 経済的利益の移転	X社の200株の経済的価値がB社に移転 ○
2 取引	2 経済的移転についてX社とB社の合意 ×
3 無償	3 X社はB社から対価を得ていない。 ○
法税 22②	

(3) 分析

- イ 判断基準は明らかにされていない、対象事実をどのように評価するかが論争の中心であった本件において、理由の差替えは許されるとされた。
- ロ 対象事実が同一であれば、構成要件が異なる法令間での差替えは許されるとされた⁽¹⁸⁴⁾。

18 東京地裁平成 22 年 3 月 5 日判決（裁判所HP「行政事件裁判例集」）(18)22 東地)

(1) 事実

新株の発行において、株式の時価と払込価額との差額が法人税法 22 条 2 項の「益金の額」を構成するかが争点であり、当初子会社A社及びB社からの払込みについて理由の附記がなされていたところ、訴訟においてC社の払込みについて追加主張をした。

(2) 判示事項

法人税法 130 条 2 項は、税務署長は、内国法人の提出した青色申告書等に係る法人税の課税標準等の更正をする場合には、その更正に係る国税通則法 28 条 2 項（更正通知書の記載事項）に規定する更正通知書にその更正の理由を付記しなければならないと規定するところ、法人税法 130 条 1 項が、青色申告に係る所得金額等の計算については、それが法定の帳簿による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがない旨を納税者に保障していることを考慮すると、同条 2 項が付記すべきものとしている理由は、単に更正に係る勘定科目とその金額を示すだけではなく、そのような更正をした根拠を帳簿書類以上に信憑力のある資料を摘示して具体的に明らかにするものであることを要すると解するのが相当である。

一般に、法が行政処分に理由を付記すべきものとしているのは、処分庁

(184) 無償譲渡のブロック・ダイアグラムについては、今村・前掲注(36)・79 頁を参考にした。

の判断の慎重さ及び合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分
の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与える趣旨であると解され
るが、法人税法 130 条 2 項が、白色申告と区別して青色申告の場合につい
てのみ、上記のように詳細な理由の付記を求めているのは、上記趣旨に加
えて、同条 1 項の青色の申告書による提出の承認を受けた内国法人に対し、
帳簿書類を備え付けてこれに所得金額に係る取引を記録し、かつ、その帳
簿書類を保存し、さらに、青色申告書に貸借対照表、損益計算書その他所
得金額又は純損失の金額の計算に関する明細書を添付させるという義務を
課している代償としての趣旨を含むものというべきであり、青色申告者
に対し、特に処分の具体的根拠を明らかにすることによって不服申立ての便
宜を図り、その手続的な権利を保障するという租税優遇措置の 1 つである
ということができる。そして、法人税の更正処分について不服のある者は、
課税庁に対する異議申立て及び国税不服審判所に対する審査請求という二
重の不服申立ての前置を要求されているところ、特に、青色申告者の国税
不服審査においては、実務上、争点主義の精神を生かした運営（争点主義
的運営）が定着しており、処分庁が更正通知書に付記した理由と基本的な
課税要件事実を異にする更正理由を新たに主張することはされていないの
であって（当裁判所に顕著な事実）、仮に、訴訟の段階で無条件に処分理由
の差し替えを許せば、法人税法が、青色申告者に対して特に不服申立ての
便宜を図り、その手続的な権利を保障しようとした趣旨を没却するものと
いわざるを得ない。

以上によれば、青色申告の場合における更正処分の取消訴訟においては、
原則として、更正通知書に付記されていない理由を主張することは許され
ないというべきであり、例外的に、更正理由書の付記理由と訴訟において
課税庁が主張する理由との間に、基本的な課税要件事実の同一性があり、
原告法人の手続的権利に格別の支障がないと認められる場合には、理由の
差し替えを許容することができるというべきである。

本件訴訟において、課税庁は、本件 B 社株及び本件 A 社株（以下「本件

変更前の主張

E 抗弁（課税庁）

※ ○=認める、×=否認、△=不知 顕=顕著な事実

課税要件（益金の発生）	要件事実
1 新株の時価	1 A社、B社の時価 ×
2 払込価額	(純資産価額)
3 益金=新株の時価—払込価額	2 A社、B社の払込価額 ○
	3 1-2

変更後の主張（下線は新たな主張）

E 抗弁（課税庁）

課税要件（益金の発生）	要件事実
1 新株の時価	1 A社、B社、 <u>C社</u> の時価 ×
2 払込価額	(純資産価額)
3 益金=新株の時価—払込価額	2 A社、B社、 <u>C社</u> の払込価額 ○
	3 1-2

2社株」といい、B社及びA社を併せて「本件2社」という。)に加えて、本件C社株の取得に係る受贈益についても、本件各処分根拠として主張しているところ、本件更正通知書に付記された理由においては、本件2社株の発行価額が法人税法施行令119条1項3号にいう「有利な発行価額」に当たるとしてその取得に係る受贈益がある旨が記載されているにすぎず、本件C社株の取得に係る受贈益については記載されていない。

確かに、本件C社株の発行は、原告法人が出資するA社が行うタイにおける本件事業について、A社の出資形態の変更を行うことを目的とした本件各子会社の増減資の一環として行われたものであり、本件2社株の発行と全く関連しないものではない。しかしながら、本件C社株の発行は、本件2社とは異なる法人であるC社の臨時株主総会で決定されたものである上、本件C社株が「有利な価額」で発行されたものであるか否かについては、(…)C社の純資産価額に基づいて算定される必要があるというべきであって、本件2社株の発行が「有利な価額」でされたか否かという点との間には、直接的な関係を認めることはできず、基本的な課税要件事実同一性があるということとはできない。仮に、本件C社株の発行について理由の差し替えを認めるとすると、原告法人に対し、本件C社株の取得に係る利益という課税要件事実について、不服申立て段階において争う機会を失

わせるものといわざるを得ず、原告法人の手続的権利に格別の支障を生じさせることとなるというべきである。

以上によれば、本件C社株の取得に係る利益に関する課税庁の主張は、理由の差替えとして、許容することができないものというべきである。

(3) 分析

イ 青色申告制度の趣旨及び不服申立てにおける手続保障からして、原則として、更正通知書に附記されていない理由を主張することは許されず、例外的に、更正理由書の付記理由と訴訟において被告が主張する理由との間に、基本的な課税要件事実の同一性があり、原告の手続的権利に格別の支障がないと認められる場合には、理由の差替えを許容することができるとしている。判断基準として、基本的な課税要件事実の同一性及び手続的権利に格別の支障がないことを挙げている。

ロ 同一費目の中でも許されないとしており、狭い課税要件事実の同一性説である。

なお、国税不服審査においては、実務上、争点主義的運営が定着しており、処分庁が更正通知書に付記した理由と基本的な課税要件事実を異にする更正理由を新たに主張することはされていないと判示されているが、平成 21 年 9 月 16 日裁決（裁決事例集 78 巻 376 頁）においては、「審査請求における更正の理由の追加主張の可否は、原処分付記された理由と審査請求に至って主張された理由との異同によって、原処分庁の判断のし意性の排除や不服申立ての便宜といった理由付記制度の趣旨が没却されるような結果となるか否かなどを考慮して検討すべきであって、一般的に理由の追加主張が許されないということとはできない。」との判断が示されており、国税不服審判所は、理由の差替えについて狭い制限する立場を採っていないものと思われる。

19 東京地裁平成 22 年 12 月 17 日判決（裁判所HP「行政事件裁判例集」）（⑩
22 東地）

（1）事実

本件は、自らの経営する病院において不正又は不当な診療報酬請求をしてこれを受領したとして、その返還債務を負うとともに、健康保険法等に基づき、不正請求に係る加算金を課された納税者が所得税の申告において、上記返還債務及び上記加算金の額を、事業所得の金額の計算上、総収入金額から控除し、又は必要経費に算入するなどしたのに対し、課税庁が、上記返還債務のうち現実に履行していない部分の金額及び上記加算金の金額を総収入金額から控除し、又は必要経費に算入することはできないとして更正処分を行った事案である。

課税庁は、原処分において、本件加算金が所得税法 45 条 1 項 6 号の過料に該当することから、必要経費に算入できない旨の記載をしていたことが認められるところ、本訴において、本件加算金が同項 7 号、同法施行令 98 条の 2（現行所令 98）にいう故意又は重大な過失によって他人の権利を侵害したことによる損害賠償金又はそれに類するものに該当することを理由に、必要経費に算入できない旨主張した。

（2）判示事項

課税処分の取消訴訟における実体上の審判の対象は、当該課税処分によって確定された税額の適否であり、課税処分における税務署長の法律上の根拠に関する判断等に誤りがあっても、これにより確定された税額が総額において租税法規により客観的に定まる税額を上回らなければ、当該課税処分は適法な処分というべきものである。したがって、課税処分の取消訴訟における審判の対象は、原則として、課税処分において税務署長が示した処分理由により制約を受けることはないということができる。

そして、Y 税務署長が、平成 17 年分更正処分において、本件加算金は所得税法 45 条 1 項 6 号の過料に該当するとしていたものを、課税庁が、本件訴訟において、同項 7 号、同法施行令 98 条の 2 にいう故意又は重大

な過失によって他人の権利を侵害したことによる損害賠償金又はそれに類するものに該当するものと主張することは、本件加算金が必要経費に算入できないことの法律上の根拠に関する処分理由を差し替えるものにすぎないところ、このような処分理由の差替えを許したとしても、本件加算金は必要経費に算入できると主張して平成 17 年分更正処分を争う納税者に、格別の不利益を与えるものではなく、また、青色申告の承認を受けている居住者の総所得金額の更正をする場合にはその更正通知書に更正の理由を付記しなければならないとした所得税法 155 条 2 項の趣旨を没却することにもならないというべきである。

(3) 分析

イ 原則無制限説に立ちつつ、本件における理由の差替えが法律上の根拠に関するものにすぎないこと、及び納税者に格別の不利益を与えるものではないことを理由としている。

ロ 同一事実に対する法文の根拠の変更である。

変更前の主張

E 抗弁（課税庁）

※ ○=認める、×=否認、△=不知 顕=顕著な事実

課税要件（家事関連費等）	要件事実
1 罰金、科料、過料は必要経費に算入しない。所税 45④ 6 性質 義務違反に対する制裁	(事実) 健康保険法等に基づき×に加算金が課せられた。 (性質) 本件加算金は、健康保険法に定められた義務違反に対する過料としての性質を有する。

変更後の主張（下線は新たな主張）

E 抗弁（課税庁）

課税要件（家事関連費等）	要件事実
1 下の損害賠償金は必要経費に算入しない 1-1 業務に関連して発生したこと 1-2 故意又は重大な過失により他人の権利を侵害したこと 所税 45④ 7、所令 98	(事実) 健康保険法等に基づき×に加算金が課せられた。 (性質) 本件加算金は、 1-1 事業所得の業務に関連して発生した 1-2 Xの不正な診療報酬請求に対して課せられる性質を有し、 Xは故意により受給権を侵害した

第3節 理由附記又は理由の提示のある他の制度の理由の差替え

1 青色申告承認取消し

(1) 最高裁昭和42年4月21日第二小法廷判決(裁判集民87号237頁)

「法25条8項1号(筆者注:現行法人税法127条1項1号)は、備付帳簿書類の種類、その記載項目、記載方法等の瑕疵、いわば外観的にその帳簿書類が青色申告の基礎として適応性を欠くことを理由として右申告書提出承認を取り消す場合であり、同項3号(筆者注:現行法人税法127条1項3号)は、備付帳簿書類の記載事項の全体についてその真实性を疑うに足りる不実記載の存在、いわば内容的にその帳簿書類が同様の適応性を欠くことを理由として右申告書提出承認を取り消す場合である。その帳簿書類によつては正確な所得算出が不可能であるため、青色申告書提出の承認が取り消されることは両者同様であるとしても、右1号と3号とでは、処分庁においてその承認取消を相当とするかどうかを認定判断すべき事項を異にすること明らかであるから、両者それぞれ別個の取消処分を構成するものと解すべきであつて、このことは、同条9項が、右承認取消を通告するにあつて、その取消の基因となつた事実が8項各号のいずれに該当するものであるかを附記すべきことを特に定めていることから窺うことができる。従つて、これと趣旨を同じくする原判決の判断は、相当といわなければならない。」

認定判断をすべき事項を異にする別個の取消処分であることを理由に理由の差替えは許されないとした。

総額主義の適用のない部分である。

(2) 長野地裁平成5年11月25日判決(税資199号909頁)

イ 事実

認定された事実によれば、納税者は、昭和63年1月11日の朝、立会いを依頼する予定であつたM事務局長が風邪で寝込んでいたことから、税務署のA係官に対し、都合が悪いとの理由で同日予定されていた調査

を断るとともに、帳簿書類を見せるときには、立会人のいるところでお願いしたいと述べた。

A係官は、昭和 63 年 2 月 4 日、原告宅に臨場し、原告の妻に対し、2 日後の土曜日の昼までに帳簿を見せてもらえないかどうか、このまま帳簿書類を見せてもらえなければ青色申告の承認が取り消される可能性がある旨告げ、納税者への伝言を依頼した。

青色申告の承認を取り消した処分の理由として、「昭和 63 年 2 月 4 日に A 国税調査官が、あなたの自宅において昭和 60 年分及び昭和 61 年分の事実に関する帳簿書類の提示を求めたところ、あなたは、第三者の立会いを認めない限り提示しないと主張し、帳簿書類の提示の求めに応じませんでした。」と記載されているところ、納税者は、上記記載は、同年 1 月 11 日の電話での誤りであり、事実誤認があるとして、理由付記は違法であると主張した。

ロ 判示事項

所得税法 150 条 2 項の、取消事由の有無についての処分庁の判断の慎重と公正妥当を担保してその恣意を抑制し、取消しの理由を処分の相手方に知らせることによって、その不服申立てに便宜を与える趣旨からすると、裁判所が認定した行政処分の適法性を根拠付ける事実と理由付記の内容が同一性のあるものと評価できれば、抗告訴訟において理由を差し替えることは許され、理由付記の瑕疵を根拠に、処分が違法であるということとはできないと解するのを相当とする。

これを本件についてみると、別紙(…)理由は、昭和 62 年 12 月 23 日以降も M 会員の立会いがない状態での調査には応じられないという趣旨で調査拒否があったことを指摘する趣旨で記載されていると解されるどころ、(…)昭和 63 年 1 月 11 日の調査拒否は、右の理由で指摘されている事実と同一性があると認められ、本件全証拠によっても日時の記載の誤りがあったことによって納税者の防御に支障が生じたとは認め難い。

ハ 分析

認定した事実と理由附記の内容が適法性を根拠づけるという意味で同一性があれば、理由の差替えは許されるとした。

変更前の主張

E 抗弁（課税庁）

※ ○=認める、×=否認、△=不知 頭=顕著な事実

課税要件	要件事実
帳簿の不提示 所税 150①	昭 63. 2. 4 A 調査官 自宅に臨場 昭 60・61 の帳簿提示を求める。 原告 求めに応じず。

変更後の主張（下線は変更後の主張）

E 抗弁（課税庁）

課税要件	要件事実
帳簿の不提示 所税 150①	昭 63. 1. 11 A 調査官 <u>原告からの來電</u> 昭 60・61 の帳簿提示を求める。 原告 求めに応じず。

(3) 広島高裁平成9年9月12日判決（訟務月報 44 卷 12 号 2225 頁）

イ 事実

本件青色承認取消処分通知書に取消しの基因となった事実として、課税庁は、昭和 62 年 12 月 11 日、14 日、16 日の三回にわたる税務調査の際の帳簿書類不提示の事実しか記載がなく、本訴において右処分理由として課税庁は昭和 62 年 9 月 24 日、10 月 2 日、同月 6 日、12 月 23 日の税務調査の際の帳簿書類不提示の事実を主張することは許されないかは争点のひとつになった。

ロ 判示事項

所得税法 150 条 2 項は、税務署長が青色申告承認の取消処分をする場合には、その処分通知書に、その取消しの処分の基因となった事実が同条 1 項各号のいずれに該当するかを附記しなければならないと規定しているが、その趣旨は、青色申告承認の取消しが、納税上の特典を剥奪する不利益処分であることから、処分庁の判断の慎重と公正妥当性を担保してその恣意を抑制するとともに、取消理由を相手方に知らせることにより不服申立に便宜を与えることを目的とするものと解される。

そうであれば、附記の内容及びその程度は、どのような事実関係に基づいて、どの法規を適用して処分がされたのかを、処分の相手方においてその記載自体から了知し得る程度に特定して記載しなければならず、また、税務署長は、青色申告承認取消処分の取消訴訟において、処分通知書に附記された取消理由と実質的に同一性のある限度において、その取消理由を主張することができると解するのが相当である。

課税庁は、その係官がAの昭和59年、同60年、同61年の所得税の確認調査のため昭和62年9月24日から同年12月23日まで7回にわたってAの本店又は宇品神田店の店舗に行つてAの右年度の帳簿書類の提示を求めたのに右帳簿書類の提示がなかったとして、昭和63年1月23日Aに対し青色承認取消処分をすることにしたが、右臨宅調査のうち係官がA本人に直接会つて帳簿書類の提示を求めた日は昭和62年12月11日、14日、16日の3回だけであつたため、処分通知書には附記理由（取消しの基因となつた事実）として右3日の3回にわたつて右係争年分の帳簿書類の提示がなく、この事実が法150条1項1号に該当する旨記載したことが認められる。

本件についてこれをみるに、右事実によれば、処分通知書に記載された右3日間の日における税務調査もそれ以外の日における調査も係争年分の所得税調査として同一の目的の下にされた一連の調査であり、その調査方法も係争年分の帳簿の提示を求めるといふ同一の態様によるものであるから、右3日間の日及びそれ以外の日における係争年分の帳簿書類不提示の事実は、同一の調査の下における一連の事実として一体的に評価されるべきものである。そうすると、被告が本訴において右3日間の日以外の日における係争年分の帳簿書類不提示の事実を主張しても、処分通知書に記載された事実と関連しない別の事実を新たな処分理由として附加するものでないことは明らかである。そして、処分通知書に右3日間の日における帳簿不提示の事実しか記載されていなくても、Aは、係争年分の帳簿書類の不提示が処分理由であることを理解することがで

き、同帳簿書類を提示した事実があればそれを指摘して右処分を争うことができたから、課税庁に右3日間の日以外の日における右帳簿書類の不提示の主張を許しても、右処分を争うAに格別の不利益を与えるものではない。

したがって、右の観点に照らし、右3日間の日における帳簿書類の不提示の事実と、右のそれ以外の日における右帳簿書類の不提示の事実とは、同一の調査の下における一連の事実として一体的に評価されるべきものであるから、課税庁が本訴において前記主張をすることは許されるというべきである。

変更前の主張

E 抗弁（課税庁）

※ ○=認める、×=否認、△=不知 顕=顕著な事実

課税要件	要件事実
帳簿の不提示 所税 150①	昭 62. 12. 11、12. 14、12. 16 B係官 店舗に臨場 昭 59～61 の帳簿提示を求める。 A 求めに応じず。

変更後の主張（下線は変更後の主張）

E 抗弁（課税庁）

課税要件	要件事実
帳簿の不提示 所税 150①	昭 62. 12. 11、12. 14、12. 16 B係官 店舗に臨場 昭 59～61 の帳簿提示を求める。 A 求めに応じず。 <u>昭 62. 9. 24、10. 2、10. 6、12. 23 のB係官らの店舗への臨場 昭 59～61 の帳簿提示を求めたこと。</u>

ハ 分析

(イ) 処分通知書に附記された取消理由と実質的に同一性のある限度において、その取消理由を主張することができる。附記された3日間の日及びそれ以外の日における係争年分の帳簿書類不提示の事実は、同一の調査の下における一連の事実として一体的に評価されるべきものであり、実質的に同一性がある。

(ロ) 処分通知書に右3日間の日における帳簿不提示の事実しか記載されていなくても、Aは、係争年分の帳簿書類の不提示が処分理由であることを理解することができ、同帳簿書類を提示した事実があればそれ

を指摘して右処分を争うことができたから、課税庁に右3日間の日以外の日における右帳簿書類の不提示の主張を許しても、右処分を争うAに格別の不利益を与えるものではない。

2 情報公開判決

最高裁平成11年11月19日第二小法廷判決（民集53巻8号1862頁）

(1) 事実

情報公開条例に基づき、関係人から事情聴取をした結果を記載した文書を、「争訟に関する情報である」との理由により非公開とした処分に対する取消訴訟において、「意思決定過程における情報」であるとの理由を追加主張することは許されるか。

(2) 判示事項

本件条例9条4項前段が、(…)非公開決定の通知に併せてその理由を通知すべきものとしているのは、本件条例2条が、逗子市の保有する情報は公開することを原則とし、非公開とすることができる情報は必要最小限にとどめられること、市民にとって分かりやすく利用しやすい情報公開制度となるよう努めること、情報の公開が拒否されたときは公正かつ迅速な救済が保障されることなどを解釈、運用の基本原則とする旨規定していること等にかんがみ、非公開の理由の有無について実施機関の判断の慎重と公正妥当とを担保してそのし意を抑制するとともに、非公開の理由を公開請求者に知らせることによって、その不服申立てに便宜を与えることを目的としていると解すべきである。そして、そのような目的は非公開の理由を具体的に記載して通知させること（実際には、非公開決定の通知書にその理由を附記する形で行われる。）自体をもってひとまず実現されるところ、本件条例の規定をみても、右の理由通知の定めが、右の趣旨を超えて、一たび通知書に理由を付記した以上、実施機関が当該理由以外の理由を非公開決定処分の取消訴訟において主張することを許さないものとする趣旨をも含むと解すべき根拠はないとみるのが相当である。

変更前の主張

E 抗弁（処分行政庁）

※ ○=認める、×=否認、△=不知 顕=顕著な事実

非公開要件	要件事実	対象文書
争訟の方針に関する情報 ↓（解釈） 甲説（高裁）現に係属する、又は係属が具体的に予測される事案に限る 乙説+A 争訟に対処するための一般の方針も含まれる +B 公開により当該事務若しくは将来の事務の目的を失わせる又は公正・円滑な執行を著しく妨げる情報も含まれる。	乙説に立脚 +A 未登記土地の国との紛争処理の仕方、手法等が記載されている文書 +B 公開されることにより現在及び将来の未登記土地の争訟の遂行に著しい支障（①の評価）	甲文書 59 年監査請求 係争地の所有権移転登記事務に係属した職員へ聴取した文書 乙文書 60 年監査請求 関係職員に聴取した文書

変更後の主張（下線は新たな主張）

E 抗弁（処分行政庁）

非公開要件	要件事実	対象文書
A 争訟の方針に関する情報 （乙説）A+A 争訟に対処するための一般の方針も含まれる A+B 公開により当該事務若しくは将来の事務の目的を失わせる又は公正・円滑な執行を著しく妨げる 又は B 意思決定過程における情報 B1 公開により公正・適正な意思決定を著しく妨げる	A+A 未登記土地の国との紛争処理の仕方、手法等が記載されている文書 A+B 公開されることにより現在及び将来の未登記土地の争訟の遂行に著しい支障（①の評価） B 逗子市機関内部の意思決定過程における情報 B1 機密にわたる情報含まれる（可能性あり）	甲文書 59 年監査請求 係争地の所有権移転登記事務に係属した職員への聴取文書 乙文書 60 年監査請求 関係職員に聴取文書

(3) 分析

イ 無制限説を採用している。

ロ 対象文書の性質が要件事実となっていると判断される。

対象事実は同一であり、その評価の問題である。

ハ 大橋寛明最高裁調査官は、「本判決は、あくまで本件条例の規定に基づいて個別の判断を示したものであり、本件条例の理由付記の規定から処分理由の差替えは許されないと解釈を導くことを否定したものであって、本件条例の規定を離れて一般的に情報公開条例における理由付記の規定が理由の差替えを許さないとする趣旨を含むか否かについて判断したものではない。しかしながら、理由付記を要請する規定が常に処分理由の差替えを許さない趣旨を含んでいるとの考え方を採らないものであ

ることは明らかであり、理由付記規定の目的は理由を付記させること自体をもってひとまず実現されると考え、理由の差替えを制限すべき他の根拠を探索して結論を導いた」と本判決を解説している⁽¹⁸⁵⁾。

3 公務員の懲戒処分

最高裁昭和 59 年 12 月 18 日第三小法廷判決（地方自治 11 号 45 頁）

国家公務員に対する懲戒処分の場合、事前に「処分の事由を記載した説明書」を交付しなければならないが（国公 89①）、懲戒処分は個別具体の非違行為に対してなされるものであり、別の理由に差し替えることは異なる処分をするに等しいと考えられるので、理由の差替えは原則として認められない⁽¹⁸⁶⁾。

この点、上記最高裁判決は、本訴においてY教育委員会がAらに対する処分事由として追加主張した一連の服務上の義務違反行為は、いずれも本件学力調査実施前又は実施当日における同調査反対目的の行為であるとされているものであり、これらは右処分説明書記載の処分事由（Aらが本件学力調査実施にあたり、担任学級の生徒が正常に受験するよう「適切な措置を講ずることを怠った」こと及び「かねて上記学力調査に反対しており、その言動」において「職務上の義務を著しく怠った」ことを挙げている。）と密接な関連関係にあることが認められるものであるから、原審がかかる処分事由の追加主張を許し、その存否、評価を含めて本件各懲戒処分の適否について審理、判断したことは、正当である旨判示し、密接な関連関係のある部分の追加主張を許容している。

また、東京高裁昭和 59 年 1 月 31 日判決（行裁例集 35 卷 1 号 82 頁）は、「少くとも、社会通念からして処分理由説明書に記載された事実と基本的に同一の事実であると認められる事実であつて、処分の当時に処分権者がその存在を認識し、処分の理由とする意思を有していた事実については、それが

(185) 大橋寛明「判解」830頁。

(186) 宇賀克也『行政法概説Ⅱ(第3版)』242頁（有斐閣、2011）。

処分理由説明書に記載されているとはいえない場合であつても、処分権者が、処分の取消訴訟の段階で、これを処分の理由として主張することは当然許されるものというべきである。」(下線筆者)と判示し、処分理由と基本的に同一の事実であると認められる事実についての主張は許されるとしている。

第4節 裁判例の分析及び私見

1 裁判例の分析

青色申告について裁判例の分析を行うと次のとおりである。

(1) 判断基準(下線は課税庁が敗訴した(又は国側の主張が認められなかった)事例、重複判断基準あり)

イ 無制限説 6例

①56千地、②56名高、④57東高、⑤60大地、⑩10大地、⑱22東地

ロ 格別の不利益説 6例

④57東高、⑦4宇地、⑭16東地、⑮17名地、⑯14大高、⑲22東地

ハ 基本的課税要件事実同一性説 6例

⑦4宇地、⑧4松地、⑨5徳地、⑫13松地、⑯14大高、⑲22東地

ニ 理由附記制度趣旨から直接導く 2例 ⑩10東高、⑬16横地

ホ 判断基準不明 3例 ③57鳥地、⑥63静地、⑰19東高

(2) 判断内容(下線は課税庁が敗訴した(又は国側の主張が認められなかった)事例)

イ 既に表示されている事実の同一性 5例

①56千地2、②56名高、④57東高、⑤60大地、⑨5徳地

ロ 科目の同一性 1例 ⑧4松地

ハ 付加的な事実(表示されていない事実の追加) 4例

①56千地1、⑩10大地、⑬16横地、⑲22東地

ニ 評価基準、方法の変更 2例 ⑥63静地、⑦4宇地

ホ 同一条文の解釈方法の追加 4例

- ③57 鳥地、⑫13 松地、⑭16 東地、⑯14 大高
 へ 条文変更、他条文の追加 4 例
 ⑩10 東高、⑮17 名地、⑰19 東高、⑲22 東地

表 判断基準と判断内容の関係性について

基準 内容	無制限説	格別の不利益	基本的課税要件事実同一性説	理由附記制度趣旨	不明
表示されている事実の同一性	①56千地2、②56名高、④57東高、⑤60大地	④57東高	⑨5徳地		
科目の同一性			⑧4松地		
付加的な事実	①56千地1、⑩10大地	56最、⑱22東地	⑱22東地	⑬16横地	
評価基準、方法の変更		⑦4宇地	⑦4宇地		⑥63静地
同一条文の解釈方法の追加		⑭16東地 ⑯14大高	⑫13松地 ⑯14大高		③57鳥地
条文変更、他条文の追加	⑲22東地	⑮17名地		⑩10東高	⑰19東高

(3) 分析及び今後の判決の方向性

- イ 昭和 56 年最高裁判決以後の裁判例の判断基準は、必ずしもひとつの傾向に集約しつつあるとはいえず、無制限説から基本的課税要件同一性説まで幅広く分布する。
- ロ 判断内容について、付加的事実の追加による理由差替えを認めた裁判例は昭和 56 年最高裁判決を含めて 4 例ある。
- ハ 理由の差替えを認めなかった 2 例は、基本的課税要件事実同一性説に立脚している。
- ニ ①評価基準、方法の変更、②同一条文の解釈方法の追加、③条文変更、他条文の追加については、裁判所は対象事実の変更がないことから、差替えは許されると考えているものと思われる。
- ホ 上記のとおり、昭和 56 年最高裁判決以降の裁判例は必ずしもひとつの傾向に集約しつつあるとはいえず、無制限説から基本的課税要件同一

性説まで広く分布していることに加えて、他の制度（特に情報公開判決）において無制限説を採る最高裁判決があること、青色の理由附記制度を行政手続法の理由提示とは別の制度として維持したことからすれば、行政手続法における理由提示制度（白色申告等）について、今後の裁判例は基本的課税要件同一性説によらず、事案に応じて格別の不利益説等に立脚し、事実の追加についても理由の差替えを認めることも十分に考えられると思われる。

2 私見

- (1) 理由の差替えを訴訟物との関係で論じることの具体的な意義は、総額主義を採ることにより、白色申告の理由差替えが無制限に許されることを根拠づける結果となることであるが、白色申告にも理由提示が義務づけられた以上、訴訟物との関係で論じる必要があるのか疑問があると考ええる。手続的規制がどのように働くかを直接に論ずれば足りると考える。
- (2) 総額主義無制限説は、いくつかの裁判例で認められているように、決して不合理な考え方ではないと思われるが、本稿では、理由提示制度の趣旨や具体的な状況などから理由の差替えが許容されることを根拠づけることができないかを検討する。
- (3) 理由提示制度の制度趣旨である恣意抑制機能及び不服申立便宜機能から結論が導けるのであれば、それがもっとも簡明であると考えるが、一方においては、情報公開法の裁判例のように理由の提示によりその機能はひとまずは果たしたとして、理由の差替えを広く許容する考えがあり、他方において、「[⑱東地](#)」事例の判決のように（青色申告の特典としてではあるが）、不服申立便宜機能を強調し、基本的課税要件事実同一性説に立つ考えもあり、理由附記制度の趣旨をどのように理解するかにより、導かれる内容が一義的ではなく、この趣旨のみから判断基準を導き出すことは難しいと思われる。
- (4) そこで、税務上の理由提示制度は、情報公開法のように制度固有の理念

から割り切って考えることは難しいと思われること（情報は、ひとたび開示されてしまえば取返しがつかない不利益が生じることも考慮していると推測され、また、情報公開における理由の差替えは対象事実の追加ではなく、条項の追加にすぎない。）、納税者の協力なくして適正な理由提示はできないこと（特に帳簿制度がない白色申告についてはいくばくからの証拠を調査により見出し、そのような証拠を結び付けることにより課税せざるを得ない場合もある。）、納税者の争訟後の証拠提示に適切に対応する機会を課税庁に与えるべきであること及び紛争の一回的解決の要請を考慮して、個別に納税者の利益状況を勘案して判断するのがもっとも妥当な結論を導くものとする。

具体的には、次のとおりとなるものとする。

イ 原処分理由において表示された要件事実の同一性の範囲であれば納税者に格別の不利益がなく、理由の差替えは許される（上記1（1）ハの各裁判例の場合である。）

ただし、これを「基本的な」課税要件事実の同一性の範囲内と捉え、基準が際限なく拡張するおそれがあることから、一旦は「表示された」要件事実の同一性の範囲と理解して、それ以外の拡張原理を考察することとする。

ロ 事実の追加主張による理由の差替えについて、次の場合に認められる。

(イ) 争訟開始後、後発的に納税者からの新たな証拠の提示があり、その再調査により理由を差し替える必要が生じた場合、納税者自身の争訟上の行為に起因するものであり、納税者に格別の不利益はないといえるから、理由の差替えは許される（「⑩13 大高」事案はまさにその例であり、納税者の自白の有無にかかわらず、理由の差替えを認めるべきである。）。

(ロ) 納税者が確固たる意思に基づき事実の隠ぺい等を行っており、後の別調査によりそれが明らかになった場合などにおいて、納税者に手続上保護されるべき利益はなく、理由の差替えを認めても納税者に不利

益はないものと考えられる（「56最」及び「①56千地1」はその事例である。「⑬16横地」の事例は、納税者が事実を隠ぺいしていたこと、歴史的に同一の事実による内容の近接性（営業の譲受けから生ずる上場株式の利益の算出）、及び納税者の認識を根拠として、理由の差替えを認めたものと判断される。）。

- (ハ) 更正の除斥期間経過前の理由の差替えは、納税者が除斥期間経過前に理由の差替えは認められないと明示して主張する場合を除いて、制限なく認めてよいと考える。

この場合における課税庁の主張は、税額を増加させることなく、理由のみを追加することであるが、この追加事実による理由の差替えが認められないとすると、当初の理由に追加理由を足して再更正が行われることになる。その場合、更正について吸収説を採る実務においては、再更正が行われたことにより、当初更正は存在しないことになり、当初の訴えは却下され、新たな再更正について、審査請求を経て提訴する必要が生じることになる（無論そのような手続を経ることなく、訴訟において直接争うこともできると解する（行訴8②三、税通115①三。）。これを納税者が、負担と捉えるか、判断機会の拡張と捉えるかは納税者の選択にかかっている。

このような状況下、納税者が、不服申立てができる機会を放棄して、追加の理由を直接現在の訴訟で争うのであれば、紛争の一回的解決に資する上、理由提示の根拠である恣意抑制機能は、当初の理由提示を慎重に行わせたことによりその目的を達しており、不服申立便宜機能も自ら必要としないとしていることからこれを侵害しているということではなく、当事者の利益を十分に考慮されていると理解される。

- (ニ) これ以外に付加的な事実の追加による理由の差替えが認められるかは、個別的な事情から、具体的に納税者に不利益がないかなどを判断する必要がある。

- ハ ①評価基準、方法の変更、②同一条文の解釈方法の追加、及び③条文

変更、他条文の追加については、対象事実の変更ではなく、納税者に著しい不利益を生じさせるとは解されないことから、差替えは許されるものと解する。

結びに代えて

行政手続法による理由提示制度は、原則平成 25 年 1 月から施行されることになる。

筆者の経験からすれば、従来においても、調査終了に際して納税者に十分な説明を行い、その質問に答え、納税者の理解に基づき、税務執行が行われていたと考えている。それにも増して、書面による理由の提示等が求められることになる。

品川教授が指摘されるように⁽¹⁸⁷⁾、租税の使命は歳入の確保にあり、租税法の執行は、納税者の権利確保と租税収入の確保という両者のバランスを図ることが必要である。理由の提示や調査手続等の法制化により、一件当たりの調査日数が増加し、その結果、調査件数が大幅に低下するのであれば、それが申告水準にどのような影響を及ぶかは十分に注視しなければならないと考える。

筆者の能力等から、理由提示制度の理解が十分でない部分も当然あろう。今後のご批判を待ちたい。

ただ、筆者は、理由提示制度が、今後の多くの研究により、正しく理解され、また、それに基づき、効率的な運営が行われることにより、納税者及び税務行政の双方にとって有用な手段として活用されていくことを切に願ってやまないものであり、本稿がその一助になればと思っている。

(187) 品川・前掲注(3)・税経通信 2011 年 3 月 19 頁 (2011)、税務事例 43 卷 12 号 9 頁 (2011)。